Е.В. Боровикова

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ УЧАСТНИКОВ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ИНТЕГРАЦИОННАЯ ПОЛИТИКА

SCIence
RU-SCIENCE.COM

SHOUT
SHARE
IT

Annotation

Учебное пособие разработано в соответствии с требованиями действующего Федерального государственного образовательного стандарта по направлению магистратуры «Экономика» – для профилей, связанных с вопросами налогообложения организаций. Рекомендовано также при изучении вопросов налогового регулирования внешнеэкономической деятельности в процессе подготовки студентов по направлению магистратуры «Государственное и муниципальное управление», «Зарубежное регионоведение» (для экономических специализаций и направлений). Основное содержание пособия отражает порядок налогообложения участников внешнеэкономических операций в условиях различных таможенных процедур, применение всех мер тарифного и нетарифного регулирования в государстве, направления интеграционных процессов на базе Таможенного союза, ставшего основой для Евразийского экономического союза.

Учебное пособие предназначено как для вузовского контингента слушателей, так и для преподавателей, специалистов в области налогообложения, таможенного дела, организаций, связанных в своей деятельности с операциями на внешнем рынке.

- Е.В. Боровикова
  - Введение
  - Глава 1
    - 1.1. Внешнеэкономическая деятельность: содержание, участники, органы государственного регулирования
    - 1.2. Нормативная основа осуществления внешнеэкономической деятельности и ее налогообложения
    - 1.3. Применение нетарифных и таможенно-тарифных методов регулирования внешнеэкономической деятельности
  - Глава 2
    - 2.1. Методы определения таможенной стоимости в целях налогообложения
    - 2.2. Налоги в системе таможенных платежей
    - 2.3. Особенности налогообложения в рамках различных таможенных процедур
    - 2.4. Налогообложение иностранных юридических лиц, связанных и не связанных с

деятельностью на территории Российской Федерации
- 2.5. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности в условиях развития единых таможенных зон и территорий
- Заключение
- Библиографический список
- Приложение 1
- Приложение 2

- notes
  - 1
  - 2
  - 3
  - 4
  - 5
  - 6
  - 7
  - 8
  - 9
  - 10
  - 11
  - 12
  - 13
  - 14
  - 15
  - 16
  - 17
  - 18
  - 19
  - 20
  - 21
  - 22
  - 23
  - 24
  - 25
  - 26
  - 27
  - 28
  - 29
  - 30
  - 31
  - 32
  - 33
  - 34

- ○ 35
- ○ 36
- ○ 37
- ○ 38
- ○ 39
- ○ 40
- ○ 41
- ○ 42

Е.В. Боровикова
Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности и интеграционная политика: учебное пособие

Введение

В разные периоды развития экономических отношений в России внешнеэкономическая деятельность оказывала существенное влияние на решение проблем различного масштаба: общегосударственных, отдельных субъектов Российской Федерации, предпринимательства. Внешнеэкономическая деятельность определяет состояние не только внешнего рынка, международных отношений, но и внутреннего рынка, различных секторов экономики, включая их участие в процессах глобализации и интеграции финансовых, инфраструктурных систем. Доходы от внешнеэкономической деятельности занимают в последние годы главное место в структуре доходов консолидированного бюджета Российской Федерации, то есть становятся бюджетообразующими, что в еще большей степени повышает роль внешнеэкономической деятельности, ее анализа и регулирования в Российской Федерации. Одним из механизмов государственного регулирования внешнеэкономической деятельности является налоговое регулирование деятельности ее участников, основы которого установлены Налоговым кодексом Российской Федерации. В систему обязательных платежей при осуществлении внешнеэкономической деятельности включаются также таможенные пошлины и сборы, определенные таможенным законодательством.

Таким образом, комплексное изучение регулирования внешнеэкономической деятельности должно предусматривать вопросы налогообложения и уплаты обязательных таможенных платежей участниками внешнеэкономической деятельности, структуры органов государственного регулирования экспортно-импортных операций, применения таможенных режимов, определяющих обязанности хозяйствующих субъектов при прохождении таможенного контроля. Целью данного учебного пособия является рассмотрение особенностей исчисления и уплаты НДС, акцизов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации, определения таможенной стоимости и таможенных платежей при помещении товаров под те или иные таможенные режимы, установления различных запретов и ограничений в отношении отдельных внешнеэкономических сделок. Большое внимание уделяется проблемам развития налоговых механизмов регулирования внешнеэкономической деятельности в условиях интеграции экономического пространства Российской Федерации и зарубежных стран, преодоления двойного налогообложения в

международной практике.

Глава 1
Внешнеэкономическая деятельность как объект государственного регулирования

1.1. Внешнеэкономическая деятельность: содержание, участники, органы государственного регулирования

Содержание внешнеэкономической деятельности раскрыто в ст. 1 Федерального закона от 18.07.1999 г. № 183-ФЗ[1], где под такой деятельностью подразумевается внешнеторговая, инвестиционная и иная деятельность, включая производственную кооперацию, в области международного обмена товарами, информацией, работами, услугами, результатами интеллектуальной деятельности (правами на них). Одно из направлений внешнеэкономической деятельности – внешнеторговая деятельность получила свою трактовку в ст. 2 Федерального закона от 08.12.2003 г. № 164-ФЗ[2]: «деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью». Таким образом, предметом внешнеторговых сделок могут выступать интеллектуальная собственность, информация, товары, услуги. Указанный закон определяет тринадцать принципов государственного регулирования внешнеторговой деятельности, среди которых: гласность и обоснованность применяемых регулирующих механизмов, единство методов государственного регулирования на территории страны, защита государством прав и интересов участников внешнеторговой деятельности, единство таможенной территории Российской Федерации и др.

Участниками внешнеторговой деятельности могут стать российские и иностранные лица, а также непосредственно Российская Федерация, субъекты Российской Федерации и муниципальные образования (только в случаях, установленных федеральными законами).

В Российской Федерации внешнеэкономическая деятельность регулируется высшими органами законодательной, исполнительной и судебной властей, включая Президента и Правительство Российской Федерации, Федеральное Собрание Российской Федерации, Государственную Думу, Верховный Суд Российской Федерации. Могут учреждаться также межведомственные координационные органы, способствующие решению отдельных задач. В частности, в области экспортного контроля Президентом Российской Федерации создается межведомственный координационный орган, в состав которого могут включаться должностные лица государственных

корпораций «Росатом» и «Ростех».

Рис. 1. Методы государственного регулирования внешнеторговой деятельности согласно ст. 12 Федерального закона от 08.12.2003 г. № 164-ФЗ

Методы государственного регулирования (рис. 1) являются основой реализации законодательно установленных полномочий федеральных органов государственной власти в сфере внешнеторговой деятельности, к которым относятся:

1) формирование концепции и стратегии развития внешнеторговых связей и основных принципов, а также направлений торговой политики Российской Федерации;

2) установление ставок таможенных пошлин;

3) введение запретов и ограничений в сфере внешней торговли;

4) ведение федерального банка выданных лицензий в сфере внешней торговли;

5) установление обязательных правил и требований к порядку ввоза товаров в целях обеспечения их безопасности для жизни и здоровья граждан, имущества и окружающей среды;

6) определение порядка ввоза и вывоза ядерных, опасных, взрывчатых веществ и т. д.;

7) определение порядка ввоза и вывоза драгоценных камней и металлов.

Кроме того, уполномоченные органы устанавливают показатели статистической отчетности внешнеторговой деятельности, заключают международные соглашения, обеспечивают информационную инфраструктуру внешнеторговой деятельности, создают страховые и залоговые фонды в области внешней торговли.

Уполномоченные органы власти субъектов Российской Федерации имеют право заключать соглашения с субъектами иностранных федеративных государств, открывать представительства на территории иностранных государств, разрабатывать и исполнять программы внешнеторговой деятельности.

Проекты планов и программ развития внешнеторговой деятельности, разработанные на федеральном уровне и связанные с жизнедеятельностью субъектов Российской Федерации, подлежат согласованию с субъектами Российской Федерации.

Постановление Правительства Российской Федерации от 05.06.2008 г. № 437[3] определяет функции данного органа в сфере внешнеторговой деятельности. В частности, Министерство уполномочено на осуществление взаимодействия с органами, регулирующими деятельность участников таможенного союза, а также с ВТО. В сферу компетенции данного органа не входят вопросы, связанные с техническими ограничениями, санитарным и фитосанитарным контролем. Министерство призвано обеспечить координацию деятельности иных органов по привлечению в экономику России прямых иностранных инвестиций, по созданию благоприятных условий для российских хозяйствующих субъектов за рубежом. Совместно с Министерством иностранных дел орган власти уполномочен проводить мониторинг соблюдения всех обязательств стран-участников ВТО по отношению к России и России в качестве члена этой организации. Министерство экономического развития Российской Федерации рассматривается как представитель нашего государства по разрешению споров в рамках ВТО. Оно также осуществляет управление особыми экономическими зонами в порядке и пределах, предусмотренных Федеральным законом «Об особых экономических зонах в Российской Федерации».

Наиболее широкие полномочия по регулированию внешнеторговой и в целом внешнеэкономической деятельности имеет Федеральная таможенная служба (установлены Постановлением Правительства Российской Федерации от 16.09.2013 г. № 809)[4]. Комплекс задач этой службы состоит в контроле и надзоре в области таможенного дела, исполнении функций агента валютного контроля и специальных функций по борьбе с преступлениями, административными правонарушениями. Конкретные полномочия включают:

• определение порядка ведения реестров уполномоченных экономических операторов, объектов интеллектуальной собственности, реестра лиц, осуществляющих деятельность в сфере таможенного дела;

• определение порядка декларирования таможенной стоимости ввозимых и вывозимых товаров;

• закрепление особенностей таможенного транзита товаров, перемещаемых воздушным или морским транспортом;

• определение формы квитанции о принятии товаров на склад временного хранения;

• установление порядка уплаты таможенных платежей с помощью электронных терминалов;

• утверждение образцов акцизных марок;

• утверждение порядка ведения специальной таможенной статистики; • утверждение порядка передачи результатов оперативно-розыскной деятельности органам дознания, расследования или в суд;

• осуществление контроля за соблюдением таможенного законодательства, исчислением и уплатой таможенных пошлин и налогов, валютными операциями и внешнеторговыми бартерными сделками, применением ограничений и запретов во внешнеэкономической деятельности;

• осуществление взимания таможенных пошлин, налогов, сборов; принятие решений об изменении сроков уплаты перечисленных платежей.

Указом Президента Российской Федерации от 11.05.2006 г. № 473[5]функции Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации по выработке государственной политики и нормативноправовому регулированию в области таможенного дела переданы соответствующей службе. На уровне субъектов Федерации деятельность по таможенному регулированию осуществляют региональные таможенные управления (управления созданы на уровне федеральных округов) и таможни. Например, в ведении Центрального таможенного управления находятся 14 таможен, 1 оперативная таможня, 113 таможенных постов[6].

Федеральная налоговая служба контролирует исполнение налогового законодательства, оборот табачной продукции, исполняет функции агента валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов.

Функции в сфере регулирования внешнеэкономической деятельности закреплены в Постановлении Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506[7]:

• контроль за осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями;

• утверждение формы уведомлений об открытии счетов (вкладов) в иностранной или российской валюте в кредитных

организациях за пределами территории России;

• разработка формы заявления о возврате ранее удержанного налога, связанного с выплаченными иностранной организации доходами.

Федеральная налоговая служба является главным органом налогового контроля в Российской Федерации. В рамках мероприятий налогового контроля проводятся выездные и камеральные налоговые проверки, по результатам которых могут быть выявлены совершенные правонарушения или преступления, определены суммы доначислений в случаях неполной уплаты обязательных платежей в бюджеты.

Налоговым законодательством определен порядок исчисления и уплаты НДС и акцизов при перемещении товаров через таможенную границу России, в том числе при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления. Ст. 151 Налогового кодекса Российской Федерации определяет порядок налогообложения НДС в случае применения различных таможенных режимов. Аналогичные нормы в отношении акцизов представлены в ст. 185 Налогового кодекса Российской Федерации. Таким образом, вопросы налогообложения участников внешнеэкономической деятельности регулируются как налоговым, так и таможенным законодательством, которое подчеркивает особенности помещения товаров под предусмотренные таможенные режимы.

В соответствии с Положением о Федеральной службе по техническому и экспортному контролю России[8] данная служба является федеральным органом исполнительной власти, ответственным за обеспечение безопасности информации, информационных и телекоммуникационных систем, организацию межведомственной координации и взаимодействия. Специальные и контрольные функции в области государственной безопасности осуществляются по направлениям деятельности:

• противодействие техническим разведкам на территории Российской Федерации;

• обеспечения безопасности (некриптографическими методами) данных в информационных и телекоммуникационных системах, оказывающих существенное влияние на безопасность государства в информационной среде;

• противодействие утечке информации, содержащей сведения, составляющие государственную тайну, иной информации с ограниченным доступом;

• защита информации при разработке, производстве, эксплуатации и утилизации неинформационных излучающих комплексов, систем и устройств;

• нормативно-правовое регулирование деятельности по обеспечению безопасности информационных систем;

• обеспечение деятельности Межведомственной комиссии по защите государственной тайны и Комиссии по экспортному контролю Российской Федерации;

• экспортный контроль.

Структура Федеральной службы по техническому и экспортному контролю России представлена центральным аппаратом службы и ее территориальными органами по федеральным округам, а также головной научной организацией по проблемам защиты информации – Государственный научно-исследовательский испытательный институт проблем технической защиты информации Федеральной службы по техническому и экспортному контролю (ГНИИИ ПТЗИ ФСТЭК России), расположенный в г. Воронеж.

Министерство финансов Российской Федерации совместно с Федеральной таможенной службой утверждает акты, устанавливающие максимальные суммы одной банковской гарантии и максимальные суммы всех одновременно действующих банковских гарантий в целях обеспечения уплаты таможенных платежей; порядок контроля таможенной стоимости товаров. Минфин России также взаимодействует с международными организациями в сферах, относящихся к компетенции этого министерства.

Торгово-промышленная палата Российской Федерации (ТПП РФ) – это негосударственная некоммерческая организация, призванная содействовать развитию экономики России, ее интегрированию в мировое экономическое пространство. В ходе реализации своей миссии Торгово-промышленная палата Российской Федерации устанавливает деловые связи с международными организациями бизнеса, способствует урегулированию гражданско-правовых споров, созданию привлекательного имиджа российских товаров на внутреннем и внешнем рынках. Среди комитетов ТПП РФ следует назвать Комитет по вопросам экономической интеграции стран Шанхайской Организации Сотрудничества и Содружества Независимых Государств, призванный содействовать интеграционным процессам стран в интересах развития международной экономической деятельности.

При Торгово-промышленной палате функционируют[9]:

• Международный коммерческий арбитражный суд;

• Третейский суд для разрешения экономических споров;

• Морская арбитражная комиссия;

• Спортивный арбитраж;

• Коллегия посредников по проведению примирительных процедур (образована в 2006 г.).

Перечисленные органы и структуры оставляют основу национального механизма регулирования внешнеэкономической деятельности. Вместе с тем, в условиях функционирования Таможенного союза между Россией, Белоруссией и Казахстаном следует рассмотреть его организационную структуру и вклад в развитие экономики и финансовой системы каждой из сторон. Таможенный союз и Единое экономическое пространство объединяют 170 млн. человек и попадают под регулирование Евразийской экономической комиссии, которая является наднациональным органом регулирования интегрированных стран. Евразийская экономическая комиссия включает 23 департамента и исполняет функции по тарифному и нетарифному регулированию внешней торговли стран-участниц, ведет статистику внешней и взаимной торговли между ними, реализует валютную политику Таможенного союза. Подчеркнем, что Таможенный союз использует единое для трех стран таможенное законодательство, согласующееся с национальным законодательством. Созданию Таможенного союза содействовало Евразийское экономическое сообщество (ЕврАзЭс), имеющее статус международной экономической организации (договор о создании от 10.10.2000). Беларусь, Казахстан, Кыргызстан, Россия и Таджикистан с момента учреждения сообщества стали его постоянно действующими членами[10].

Международные организации в практике регулирования внешнеэкономической деятельности направляют свои усилия на решение вопросов в сфере валютных, кредитных и финансовых отношений, выработки рекомендаций и предложений по укреплению финансовой устойчивости национальных экономических систем, моделей межгосударственного сотрудничества. Наиболее известны мероприятия Международного банка реконструкции и развития (МБРР), Международного валютного фонда (МВФ), а также деятельность Конференции ООН по торговле и развитию, Всемирной торговой организации, Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

ОЭСР представляет собой международную экономическую организацию развитых стран, признающих принципы представительной демократии и свободной рыночной экономики. Она была создана в 1948 г. в поствоенный период и по сей день вносит свой вклад в исследование проблем экономических кризисов разных стран, разработку предложений по разрешению проблем, возникающих в ряде секторов экономики, прежде всего,

стран-участниц организации, механизмов борьбы с созданием специальных налоговых зон с наиболее благоприятными условиями, создающими предпосылки недобросовестной конкуренции.

ВТО создана в 1995 г. и является преемницей Генерального соглашения по тарифам и торговле (ГАТТ), заключенного в 1947 г. Она контролирует разработку и исполнение торговых соглашений их участниками. Фактически, организация создана в качестве многостороннего форума участников, стремящихся урегулировать многосторонние торговые отношения. Членами ВТО признаны свыше 150 государств. 16.12.2011 в Женеве был подписан протокол о присоединении Российской Федерации к ВТО, после чего протокол проходил ратификацию на уровне национального законодательства. Официальной датой вступления России в ВТО считается 22.08.2012[11]. Россия стала 156-й страной-участницей ВТО. Деятельность ВТО опирается на ряд важнейших принципов справедливой внешней торговли: равноправие стран-участниц, взаимность уступок, прозрачность, возможность применения торговых ограничений как защитной для экономики меры и т. д.

ВТО выполняет в международных экономических отношениях совокупность функций[12]:

• контроль за выполнением соглашений и договоренностей пакета документов Уругвайского раунда;

• проведение многосторонних торговых переговоров между заинтересованными странами-членами организации;

• разрешение торговых споров;

• оценка и мониторинг внутренней торговой политики стран-членов ВТО;

• техническое содействие развивающимся государствам в рамках компетенции организации;

• организация сотрудничества с международными специализированными организациями.

Международная торговая палата (МТП или иначе – Всемирная организация бизнеса) является независимой некоммерческой международной организацией, созданной в 1919 г.[1] Она объединяет различные предприятия, ассоциации и компании из более, чем 120 стран мира. 06.05.2000 Россия была принята в данную организацию, в результате чего было создано некоммерческое партнёрство «Российский национальный комитет Международной торговой палаты». Деятельность международной торговой палаты связана с разработкой унифицированных правил и стандартов ведения бизнеса, реализацией мер, направленных на либерализацию международной торговли. Данная организация

подготовила ряд документов, ставших основой международной торговли: «Инкотермс» (Унифицированные торговые термины МТП), «Унифицированные правила и обычаи для документарных аккредитивов», «Арбитражный регламент МТП». Международная торговая палата проводит международные и национальные конференции, семинары по различным вопросам организации межгосударственных экономических отношений. С интервалом в два года Международная торговая палата организует Всемирные конгрессы, предметом которых выступают сложившиеся проблемы международной торговли, методы их разрешения, а также направления развития сотрудничества стран по вопросам внешней торговли.

Международный арбитражный суд функционирует при Международной торговой палате с 1923 г., призванный способствовать разрешению межгосударственных коммерческих споров. С 1981 г. предотвращению злоупотреблений и преступлений в сфере морских перевозок способствует Международное морское бюро, выступающее специальным подразделением МТП. Международная торговая палата взаимодействует с такими организациями, как ООН, ВТО, Всемирный банк и другими с позиций консультанта.

Определяя роль налогового регулирования внешнеэкономической деятельности в системе мер государственного регулирования, подчеркнем следующие его особенности. Налоговое регулирование внешнеэкономической деятельности представлено системой норм и мероприятий, определенных законодательством и осуществляемых органами налогового администрирования, а по ряду вопросов – органами таможенного контроля и другими уполномоченными органами. Налоговое регулирование направлено на операции ввоза и вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации, а также на деятельность иностранных лиц, приносящую доходы, облагаемые по нормам российского законодательства. Российские организации и физические лица также могут получать доходы от иностранных источников или осуществлять деятельность на территории зарубежного государства. В этом случае объект налогообложения в соответствии с законодательством также возникает. Необходимо подчеркнуть, что роль налогового регулирования импорта возрастает одновременно с тенденцией снижения ставок таможенных пошлин в международной торговле. Меры налогового регулирования внешнеэкономической деятельности, как правило, сочетаются с мерами таможенного, бюджетного, валютного, банковского регулирования и контроля, что позволяет обеспечить комплексное государственное

регулирование различных операций участников международных экономических отношений. В последние годы задача предотвращения случаев незаконной налоговой оптимизации при осуществлении внешнеэкономической деятельности приобрела международный характер, в связи с чем, ответные меры и механизмы противодействия готовят не только уполномоченные органы государств, но и международные организации, прежде всего, Организация экономического сотрудничества и развития.

1.2. Нормативная основа осуществления внешнеэкономической деятельности и ее налогообложения

Законодательная основа осуществления внешнеэкономической деятельности представлена несколькими уровнями нормативной базы:

• международные конвенции и соглашения;

• наднациональные правовые акты и решения (имеют место в связи с членством России в СНГ, ЕврАзЭс, Таможенном союзе, ставшем основой для Евразийского экономического союза);

• национальное законодательство (федеральный, региональный уровни).

Регулирующую функцию выполняют также торговые обычаи, сложившиеся на национальном или международном уровне. Под торговыми обычаями понимаются сложившиеся и устоявшиеся единообразные правила, достаточно известные, общепризнанные и постоянно соблюдаемые в соответствующих областях торговли, разумные и определенные по содержанию. Торговые обычаи отражаются в материалах специальных сборников торговых палат, правилах крупных типовых контрактов, решениях третейских судов по тем или иным вопросам. Торговые обычаи могут применяться в ходе заседаний арбитражного суда при разрешении споров между сторонами внешнеторгового контракта.

От имени Российской Федерации заключаются разные виды соглашений с иностранными государствами: межгосударственные, межправительственные и межведомственные. Межгосударственные соглашения и договоры подписываются Президентом Российской Федерации, подлежат ратификации Федеральным Собранием. Инициаторами или участниками международных договоров могут выступать субъекты Российской Федерации, равно как и общественные организации.

Международные соглашения, заключаемые на многосторонней основе, формируются, как правило, в рамках ООН, других организаций и совещательных органов: ЮНКТАД (Конференция по торговле и развитию), Всемирной торговой организации, Международного валютного фонда, ОЭСР, ЕС, СНГ и т. д. В качестве примера применения подобного рода соглашений на территории России приведем Венскую конвенцию о праве международных договоров от 23.05.1969 г., излагающую порядок

соблюдения, применения и толкования договоров, вступление их в силу и другие особенности действия международных соглашений. В частности, в ст. 34, 35 Раздела 4 установлено, что договор не создает обязательств или прав для третьего государства без его на то согласия. При этом обязательство для третьего государства возникает из положения договора, если участники этого договора имеют намерение сделать это положение средством создания обязательства и если третье государство определенно принимает на себя в письменной форме это обязательство.

Российская Федерация является участником Конвенции ООН о договорах международной купли-продажи товаров, заключенной 11.04.1980 г. Это соглашение включает обязательства продавца и покупателя, положения о переходе риска порчи или утраты товара. Согласно ст. 74 Конвенции, под убытками в случае нарушения условий договора подразумевается сумма, равная тому ущербу, включая упущенную выгоду, который понесен другой стороной вследствие нарушения договора. Такие убытки не могут превышать ущерба, который нарушившая договор сторона предвидела или должна была предвидеть в момент заключения договора как возможное последствие его нарушения, учитывая обстоятельства, о которых она в то время знала или должна была знать.

Большую роль в разрешении спорных и непрозрачных вопросов в сфере налогообложения призваны сыграть международные соглашения об избежании двойного налогообложения, разграничивающие налоговые юрисдикции стран в целях справедливого налогообложения доходов и имущества физических и юридических лиц. Типовая форма соглашения для России утверждена Постановлением Правительства РФ от 24.02.2010 № 84[13]. В последнем информационном письме Минфина России был опубликован перечень таких международных соглашений по состоянию на 01.01.2013[14], в котором насчитывалось 80 стран-партнеров Российской Федерации по вопросам регулирования налогообложения доходов и имущества нерезидентов или лиц, у которых налоговая база возникает на территории других стран.

Таким образом, международные договоры в дополнение к законодательству того или иного государства определяют как общие, так и частные вопросы и порядок внешнеэкономических операций.

Внешнеэкономические операции членов Таможенного союза, на базе которого сформирован Евразийский экономический союз, регламентируются Таможенным кодексом Таможенного союза, а

также решениями Евразийской экономической комиссии:

• Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 16.07.2012 № 54 «Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза и Единого таможенного тарифа Евразийского экономического союза»;

• Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 07.03.2012 № 1 «О некоторых вопросах применения специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер на единой таможенной территории Таможенного союза»;

• Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 07.07.2014 № 103 «Об установлении ставок ввозных таможенных пошлин Единого таможенного тарифа Таможенного союза в отношении отдельных видов шин и покрышек восстановленных и отдельных видов обуви в соответствии с обязательствами Российской Федерации в рамках ВТО и об одобрении проекта решения Совета Евразийской экономической комиссии» и т. д.

Национальный уровень законодательства представлен Конституцией Российской Федерации, Налоговым кодексом Российской Федерации, федеральными законами и законами других уровней власти. В числе федеральных законов (далее – Законы), наиболее актуальных в практике внешнеэкономических сделок, следует перечислить:

• Закон от 08.12.2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности»;

• Закон от 08.12.2003 г. № 165-ФЗ «О специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах при импорте товаров»;

• Закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»;

• Закон от 18.07.1999 г. № 183-ФЗ «Об экспортном контроле»;

• Закон от 13.03.1995 г. № 31-ФЗ «О некоторых вопросах предоставления льгот участникам внешнеэкономической деятельности»;

• Закон от 21.05.1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе»;

• Закон от 07.07.1993 г. № 5338-1 «О международном коммерческом арбитраже».

Определенные виды внешнеторговой деятельности требуют специальных норм, которые отражены в таких Постановлениях Правительства Российской Федерации, как «О совершенствовании государственного регулирования внешнеэкономической деятельности в отношении отдельных видов товаров и технологий в целях обеспечения национальной безопасности» от 30.12.2008 № 1079; «Положение об осуществлении контроля за

внешнеэкономической деятельностью в отношении химикатов, оборудования и технологий, которые могут быть использованы при создании химического оружия» (утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 24.09.2001 г. № 686); «Об утверждении положения об осуществлении контроля за внешнеэкономической деятельностью в отношении микроорганизмов, токсинов, оборудования и технологий» от 29.08.2001 г. № 634; «Об утверждении положения об осуществлении контроля за внешнеэкономической деятельностью в отношении оборудования и материалов двойного назначения, а также соответствующих технологий, применяемых в ядерных целях» от 14.06.2001 г. № 462 и др.

Указом Президента Российской Федерации от 06.09.2008 г. № 1315[15]утвержден статус Федерального агентства по делам Содружества Независимых Государств, соотечественников, проживающих за рубежом, и по международному гуманитарному сотрудничеству. Одними из функций агентства определены функции государственного заказчика (государственного заказчика-координатора) соответствующих федеральных и ведомственных целевых программ и межгосударственных целевых программ; взаимодействия в установленном порядке с исполнительными органами международных и региональных организаций, созданных Российской Федерацией совместно с государствами – участниками Содружества Независимых Государств; контроля за реализацией решений межгосударственных интеграционных объединений с участием Российской Федерации, созданных в рамках Содружества Независимых Государств; содействия продвижению русского языка в иностранных государствах, российских образовательных услуг на международный рынок; развитию международного сотрудничества в области образования; организации мероприятий по поддержке состояния объектов, находящихся за рубежом и имеющих для России культурную ценность и др.

Нормативная основа налогового регулирования внешнеэкономической деятельности обеспечивается Налоговым кодексом Российской Федерацией. Конкретные вопросы налогообложения связаны с исчислением и уплатой НДС, акцизов, налога на прибыль организаций. Во второй части Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрены особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации НДС, акцизами, в том числе операции при отсутствии таможенного оформления и таможенного контроля, при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг международной связи.

Установлены сроки и порядок уплаты косвенных налогов при перемещении товаров через таможенную границу России. В ст. 306–310 Налогового кодекса Российской Федерацией отражены особенности налогообложения иностранных организаций, имеющих и не имеющих постоянное представительство на территории Российской Федерации, осуществляющих деятельность на строительной площадке, а также получающих доходы от источников в Российской Федерации.

Регулирование внешнеэкономической деятельности осуществляется методами стимулирования и финансовой поддержки организаций-экспортеров. Концепцией развития государственной финансовой (гарантийной) поддержки экспорта промышленной продукции в Российской Федерации определены виды финансовой поддержки экспорта (одобрена Распоряжением Правительства Российской Федерации от 14 октября 2003 г. № 1493-р) (рис. 2).

Финансовая поддержка экспорта с территории Российской Федерации
Гарантийная поддержка
Экспортное кредитование
Возмещение части процентных ставок по экспортным кредитам

Рис. 2. Виды финансовой поддержки экспорта в Российской Федерации

Предоставление государственных гарантий экспортерам организовано посредством агента Правительства Российской Федерации «Государственного специализированного Российского экспортно-импортного банка». Банк предоставляет средне– и долгосрочные кредиты экспортерам, выдает банковские гарантии. Все его акции принадлежат государственной корпорации «Внешэкономбанк». Если заявление на предоставление гарантии оформлено на сумму, менее 50 млн. долларов США, решение о ее предоставлении принимается Министерством финансов Российской Федерации и Правительством Российской Федерации.

Согласно Постановлению Правительства РФ от 01.11.2008 № 803[16], государственная гарантия в форме финансовой поддержки экспорта промышленной продукции предоставляется в

случаях совершения экспортных сделок, а также в случаях, когда объект экспорта произведен в рамках модели международной кооперации (вклад Российской Федерации должен составлять не менее 30 % в стоимости экспортируемого товара). Государственные гарантии не могут быть предоставлены лицам, имеющим просроченную (неурегулированную) задолженность Российской Федерации или обязательные платежи в бюджетную систему. Исключены также лица, находящиеся в процедуре банкротства. Сроки предоставления гарантий различаются в зависимости от вида экспортируемого товара: для продовольственных товаров – до 5 лет, для машин и оборудования – 7 лет, для атомных электростанций – до 20 лет и т. д.

Развитие инструментов поддержки экспорта в данном случае имеет большое экономическое значение, поскольку направлено на стимулирование увеличения стоимости переработки в объемах экспорта. Кроме того, подобным образом создается система страхования рисков экспортных операций как для хозяйствующих субъектов, так и для их банков-кредиторов.

Концепцией развития государственной финансовой (гарантийной) поддержки экспорта промышленной продукции в Российской Федерации предусмотрена возможность предоставления кредитов иностранным государствам и импортерам российской промышленной продукции или их банкам. Импортеры могут получить кредиты в размере 85 % стоимости экспортного проекта или 100 % при реализации приоритетного экспортного проекта. Возможно также кредитование российских экспортеров.

В законе о федеральном бюджете на 2014–2016 гг. утверждена программа предоставления государственного экспортного кредита[17]. Информация по кредитам носит секретный характер.

1.3. Применение нетарифных и таможенно-тарифных методов регулирования внешнеэкономической деятельности

Методы государственного регулирования внешнеэкономической деятельности подразделяются на тарифные, основанные на использовании таможенного тарифа, и нетарифные – все прочие методы. Вместе с тем, единой международной классификации таких методов не выработано, поэтому страны, международные организации применяют различные классификационные подходы к практическому инструментарию регулирования внешнеэкономической деятельности.

Согласно законодательным нормам, нетарифное регулирование – метод государственного регулирования, осуществляемый путем введения количественных ограничений, иных запретов и ограничений экономического характера. Как правило, различают экономические (кроме таможенного тарифа), неэкономические, административные и технические методы, каждый из которых предполагает совокупность мер таможенного контроля.

В состав методов экономического регулирования внешнеэкономической деятельности относят валютный контроль, применение прямых и косвенных налогов в отношении лиц, совершающих перемещение товаров через таможенную границу России, получающих доходы от иностранных источников или имеющих представительства на территории иностранных государств.

Подчеркнем, что действующий Таможенный кодекс Таможенного союза определяет в качестве таможенной границы границу единого экономического пространства трех стран: Россия, Казахстан, Беларусь. Товарная номенклатура товаров, методы определения таможенной стоимости, таможенный тариф распространяют свое действие на территорию государств-членов.

Принципы валютного регулирования и валютного контроля в Российской Федерации закреплены Федеральным законом от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ[18].

Валютное регулирование реализуется Центральным банком Российской Федерации, Правительством Российской Федерации, уполномоченными органами власти (в их числе Федеральная служба безопасности, Федеральное казначейство, Министерство иностранных дел, Министерство обороны, Служба внешней

разведки). Валютный контроль законодательством рассматривается отдельно и закрепляется за Центральным банком Российской Федерации, Правительством Российской Федерации, агентами валютного контроля в составе уполномоченных банков, подотчетных Центральному банку Российской Федерации, государственной корпорацией «Банк развития и внешнеэкономической деятельности (Внешэкономбанк)», профессиональными участниками рынка ценных бумаг, таможенными и налоговыми органами.

Органы валютного контроля имеют право проводить проверки в целях выявления нарушений со стороны резидентов и нерезидентов законодательства о валютном регулировании, запрашивать информацию о совершении валютных операций и состоянии счетов. Лицо, получившее запрос, имеет в своем распоряжении семь рабочих дней для направления ответа по этому запросу. Агенты валютного контроля обязаны передавать налоговым и таможенным органам документы, связанные с валютными операциями, в том числе, паспорта сделок и таможенные декларации. Проверки оформляются актами и могут быть обжалованы резидентами и нерезидентами в случаях нарушения их прав.

Порядок налогообложения участников внешнеэкономической деятельности зависит от применяемого ими таможенного режима.

Административные методы нетарифного регулирования внешнеэкономической деятельности связаны с использованием таких механизмов, как запреты (эмбарго), лицензирование, квотирование, экспортный контроль. До вступления в силу «Договора о Евразийском экономическом союзе» (подписан в г. Астане 29.05.2014) на территории Таможенного союза действует Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 «О единых мерах нетарифного регулирования в отношении третьих стран».

Квоты могут устанавливаться на экспорт товаров в случае их критического недостатка на внутреннем рынке, на импорт сельскохозяйственных товаров или водных биологических ресурсов, чтобы снизить излишек отечественных товаров и предоставить их отдельным категориям населения по сниженной цене. Исключительное право на внешнеэкономическую деятельность закрепляется лицензией. Контроль за экспортом и импортом товаров состоит также в выдаче разрешения на экспорт или импорт товаров (наблюдение как нетарифная мера), получаемого в течение трех рабочих дней с момента представления заявления.

Помимо лицензирования применяется также механизм выдачи разрешений на ввоз или вывоз товаров. Органами, выдающими разрешения, являются следующие органы исполнительной власти:

• Министерство здравоохранения и социального развития Российской Федерации или Министерство сельского хозяйства Российской Федерации (перемещение лекарственных средств);

• Министерство связи и массовых коммуникаций Российской Федерации (перемещение радиоэлектроники и высокочастотных средств);

• Министерство внутренних дел Российской Федерации (перемещение оружия);

• Министерство культуры Российской Федерации (перемещение культурных ценностей).

Подчеркнем тот факт, что с момента готовности всех процедур в государствах-членах вступит в силу договор о Евразийском экономическом союзе, создаваемом на базе Таможенного союза. Это повлечет за собой прекращение действия некоторых нормативных документов в сфере внешнеэкономической деятельности. Вместе с тем, целый ряд определяющих правил и принципов регулирования международной деятельности сохранится.

Перемещение культурных ценностей регулируется Законом Российской Федерации «О вывозе и ввозе культурных ценностей» от 15.04.1993 г. № 4804-1. К культурным ценностям Закон относит:

• исторические ценности, в том числе связанные с историческими событиями в жизни народов, развитием общества и государства, историей науки и техники, а также относящиеся к жизни и деятельности выдающихся личностей (государственных, политических, общественных деятелей, мыслителей, деятелей науки, литературы, искусства);

• предметы и их фрагменты, полученные в результате археологических раскопок;

• художественные ценности (картины и рисунки целиком ручной работы на любой основе и из любых материалов; оригинальные скульптурные произведения из любых материалов, в том числе рельефы; оригинальные художественные композиции и монтажи из любых материалов; художественно оформленные предметы культового назначения, в частности иконы; гравюры, эстампы, литографии и их оригинальные печатные формы; произведения декоративно-прикладного искусства, в том числе художественные изделия из стекла, керамики, дерева, металла, кости, ткани и других материалов);

• изделия традиционных народных художественных промыслов; • составные части и фрагменты архитектурных, исторических, художественных памятников и памятников монументального искусства;

• старинные книги, издания, представляющие особый интерес (исторический, художественный, научный и литературный), отдельно или в коллекциях;

• редкие рукописи и документальные памятники;

• архивы, включая фото-, фоно-, кино-, видеоархивы;

• уникальные и редкие музыкальные инструменты;

• почтовые марки, иные филателистические материалы, отдельно или в коллекциях;

• старинные монеты, ордена, медали, печати и другие предметы коллекционирования;

• редкие коллекции и образцы флоры и фауны, предметы, представляющие интерес для таких отраслей науки, как минералогия, анатомия и палеонтология;

• другие движимые предметы, в том числе копии, имеющие историческое, художественное, научное или иное культурное значение, а также взятые государством под охрану как памятники истории и культуры.

Невозможен вывоз за пределы Российской Федерации целого ряда ценностей:

• движимые предметы, представляющие историческую, художественную, научную или иную культурную ценность и отнесенные в соответствии с действующим законодательством к особо ценным объектам культурного наследия народов Российской Федерации, независимо от времени их создания;

• движимые предметы, независимо от времени их создания, охраняемые государством и внесенные в охранные списки и реестры в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

• культурные ценности, постоянно хранящиеся в государственных и муниципальных музеях, архивах, библиотеках, других государственных хранилищах культурных ценностей Российской Федерации. По решению уполномоченных государственных органов данное правило может быть распространено на иные музеи, архивы, библиотеки;

• культурные ценности, созданные более 100 лет назад.

Запрещается ввоз на территорию России культурных ценностей, находящихся в розыске.

Закон Российской Федерации от 15.04.1993 г. № 4804-1 определяет также органы государственного регулирования деятельности по перемещению культурных ценностей через

таможенную границу России. К ним, в частности, относится Федеральная служба по надзору за соблюдением законодательства в области охраны культурного наследия (Росохранкультура), Федеральное архивное агентство. Росохранкультура представляет собой орган исполнительной власти, обеспечивающий охрану культурного наследия, авторского права и смежных прав, а также контроль за исполнением законодательства по защите таких прав.

В отношении культурных ценностей, подлежащих вывозу, проводится государственная экспертиза, затем право на вывоз подтверждается свидетельством, форма которого утверждена Постановлением Правительства Российской Федерации от 27.04.2001 г. № 322[19]. Экспертиза проводится специалистами музеев, архивов, библиотек, реставрационных и научно-исследовательских организаций, уполномоченными Министерством культуры Российской Федерации и Федеральной архивной службой России. Продолжительность процесса экспертизы не должна быть более 30 дней.

Возможен временный ввоз и вывоз культурных ценностей в следующих целях:

• для организации и проведения выставок этих ценностей;

• в целях реставрационных работ и научных исследований;

• в связи с театральной, концертной и иной артистической деятельностью;

• в других случаях.

Разрешение на временный ввоз (вывоз) выдается в течение трех месяцев с момента поступления ходатайства в уполномоченные государственные органы и оформляется свидетельством, без которого операции с культурными ценностями невозможны. При возвращении ценностей на территорию России они также подвергаются процедуре экспертизы.

Согласно пп. 34 п. 1 ст. 333.33 Налогового кодекса Российской Федерации, при вывозе культурных ценностей уплачивается государственная пошлина:

• 10 % стоимости вывозимых культурных ценностей (для культурных ценностей, созданных более 50 лет назад);

• 5 % стоимости вывозимых культурных ценностей, но не более 1000000 рублей (для культурных ценностей, созданных более 100 лет назад и ввезенных на территорию Российской Федерации после 1 августа 2009 года);

• 5 % стоимости вывозимых культурных ценностей (для культурных ценностей, созданных 50 лет назад и менее);

• 10 % стоимости вывозимых культурных ценностей (для

предметов коллекционирования по палеонтологии);

• 5 % стоимости вывозимых культурных ценностей (для предметов коллекционирования по минералогии).

При временном вывозе культурных ценностей государственная пошлина уплачивается по ставке 0,01 % страховой стоимости временно вывозимых культурных ценностей.

Сертификация товаров позволяет провести оценку соответствия установленных требований товаров-предметов внешнеэкономической деятельности. Этот метод нетарифного регулирования позволяет контролировать качество товаров, их безопасность для жизни и здоровья потребителей. Обязательной сертификации подлежат товары для личных нужд граждан, продукция производственно-технического назначения, строительная продукция. Продолжительность действия сертификата определяется органом, выдавшим сертификат. При прохождении таможенного контроля декларантом он должен предъявить вместе с таможенной декларацией сертификат, подтверждающий разрешение на перемещение товаров. В ходе таможенного оформления проверяется наличие подписей и печати на копии сертификата, соответствие ввозимого товара сертификату, срок его действия и др. В целом, сертификация товаров препятствует недобросовестной конкуренции, защищает рынок от некачественных и опасных для использования товаров.

Постановление Правительства Российской Федерации от 9 июня 2005 г. № 364 «Об утверждении положений о лицензировании в сфере внешней торговли товарами и о формировании и ведении федерального банка выданных лицензий» представляет собой нормативную основу регулирования деятельности организаций с помощью процедуры лицензирования. Лицензирование экспорта или импорта необходимо осуществить в ряде случаев:

• введение временных количественных ограничений на экспорт или импорт отдельных видов товаров;

• операции с отдельными видами товаров, которые могут оказать неблагоприятное воздействие на безопасность государства, жизнь или здоровье граждан, имущество физических или юридических лиц, государственное или муниципальное имущество, окружающую среду, жизнь или здоровье животных и растений;

• предоставление исключительного права на экспорт и (или) импорт отдельных видов товаров;

• выполнение Российской Федерацией международных обязательств.

Лицензирующим органом является Министерство

промышленности и торговли Российской Федерации. Выдаваемые лицензии могут быть трех видов: разовая, генеральная, исключительная. Лицензия оформляется на основе представленных документов:

• заявление о предоставлении лицензии по форме;

• копия договора (контракта), оформившего внешнеторговую сделку (в случае оформления разовой лицензии), заверенная подписью и печатью заявителя;

• копия свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, заверенная подписью и печатью заявителя;

• другие документы, если они определены законодательством Российской Федерации.

Министерство промышленности и торговли Российской Федерации формирует федеральный банк выданных лицензий, который содержит сведения о выданных лицензиях, включая информацию об участниках внешнеэкономической сделки; сведения о приостановлении действия лицензии или об ее аннулировании; сведения о ходе исполнения разовых лицензий.

Технические регулирующие методы направлены на обеспечение соблюдения требований к качеству товаров, прав интеллектуальной собственности, исполнения санитарных, фитосанитарных и ветеринарных ограничений.

В форме неэкономических методов регулирования известна практика исполнения торговых договоров и правовых режимов. Торговые договоры заключаются в двустороннем или многостороннем порядке заинтересованными странами в форме соглашений и конвенций. К правовым режимам относят «режим наибольшего благоприятствования» и «национальный режим», в случае применения которых физические и юридические лица из страны-партнера получают определенные преимущества, льготы.

В основе тарифного регулирования внешнеэкономической деятельности лежит таможенный тариф, представляющий собой свод ставок таможенных пошлин, применяемых при ввозе или вывозе товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза. Конкретный размер ставок таможенных пошлин определен Решением Совета Евразийской экономической комиссии от 16.07.2012 № 54[20] в соответствии с классификацией товаров по Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза (ТН ВЭД).

Таможенная пошлина является обязательным платежом в федеральный бюджет, взимаемый таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию Евразийского экономического союза (ранее – Таможенного союза) или вывозе

товаров с этой территории, а также в иных случаях, установленных таможенным законодательством в целях таможенно-тарифного регулирования внешнеторговой деятельности в экономических интересах Российской Федерации (пп. 1 п. 1 ст. 5 Закона РФ от 21.05.1993 г. № 5003-1). На территории Российской Федерации могут быть установлены адвалорные, специфические и комбинированные ставки пошлин. С точки зрения операции с товаром различают ввозную и вывозную таможенную пошлину. Имеет место транзитная таможенная пошлина, устанавливаемая в случае перемещения товаров через территорию страны транзитом. Предусмотрены также сезонные пошлины в целях оперативного регулирования внешней торговли. Срок их применения не должен превышать шести месяцев в течение года. Особые пошлины применяются для защиты экономических интересов российского государства при осуществлении внешнеэкономической деятельности (прежде всего, при импорте) (табл. 1).

Таблица 1 – Виды особых таможенных пошлин и цели их применения[21]

Виды особых таможенных пошлин	Цели установления
Специальная	Устанавливается, когда импорт иностранных товаров на внутренний рынок Российской Федерации достигает объемов, способных нанести ущерб отрасли и отечественным производителям
Антидемпинговая	Применяется к предметам демпингового импорта, если экспортная цена данного товара ниже сопоставимой цены аналогичного товара на рынке иностранного государства, из которого экспортируется данный товар
Компенсационная	Применяется к импортируемому товару, при производстве, экспорте или транспортировке которого использовалась специфическая субсидия иностранного государства (союза иностранных государств) в целях предотвращения ущерба отрасли или российской экономике в целом

Законодательством предусмотрен также преференциальный тариф или тарифная льгота в форме:

• установления тарифных квот на преференциальный ввоз сельскохозяйственных товаров, аналоги которых производятся (добываются, выращиваются) в Российской Федерации;

• освобождения от уплаты ввозных таможенных пошлин, снижения ставок ввозных таможенных пошлин в отношении товаров, к которым относятся товары из государств, образующих вместе с Российской Федерацией зону свободной торговли или

таможенный союз, а также происходящих из развивающихся стран, пользующихся национальной системой преференций Таможенного союза.

Тарифная квота заключается в установлении пониженной ввозной или вывозной таможенной пошлины на определенное количество товара в течение определенного периода времени. Тарифные квоты в настоящее время распределяются между субъектами внешнеэкономической деятельности пропорционально объему товара, ввезенного в Российскую Федерацию из иностранного государства. Вторым вариантом распределения квоты является конкурс. При этом порядок распределения устанавливается Комиссией Таможенного союза или Правительством Российской Федерации на основании решения этой Комиссии. При вывозе товаров из Российской Федерации квоты устанавливаются Правительством Российской Федерации.

От таможенной пошлины освобождаются операции по вывозу снаряжения, топлива, продовольствия для обеспечения деятельности судов, осуществляющих рыболовство; товаров в качестве гуманитарной помощи другим странам по решению Правительства Российской Федерации; товаров в рамках международного сотрудничества в области исследования космического пространства; углеводородного сырья, добытого при разработке нового морского месторождения; товаров, произведенных в рамках соглашений о разделе продукции и принадлежащих участникам соглашения.

Официальной датой начала функционирования Евразийского экономического союза является 01.01.2015 г. Первыми его членами становятся формировавшие ранее Таможенный союз Россия, Казахстан, Белоруссия. Договор о присоединении к союзу подписан также Арменией, а в 2015 г. ожидается присоединение Киргизии. Вместе с тем, не все нормативные документы Таможенного союза начинают действовать сразу в измененной редакции.

Согласно Решению Совета Евразийской экономической комиссии от 16.07.2012 № 54, под страной ввоза понимается единая территория государств-членов союза. В Решении приведен перечень товаров и ставки пошлин. Так, ставка ввозной таможенной пошлины определяется в размере 7,3 % от таможенной стоимости тунца тихоокеанского голубого. Комбинированная ставка пошлины действует в отношении такого вида рыбы, как путассу северная: 3 % от таможенной стоимости, но не менее 0,015 евро за 1 кг.

При ввозе товаров на территорию Евразийского

экономического союза (ранее – Таможенного союза) таможенная стоимость определяется в соответствии с законодательством союзного образования. При вывозе товаров решающую роль играет законодательство страны-экспортера. Контроль таможенной стоимости может иметь результатом два варианта действий:

1) принятие заявленной таможенной стоимости;

2) корректировка таможенной стоимости и доначисление таможенных пошлин и налогов.

К другим методам таможенного контроля относятся проверки, опросы, осмотры, досмотры, проверка наличия маркировки и индентификационных знаков (ст. 110 Таможенного кодекса Таможенного союза).

Основные цели таможенной политики и таможенного тарифа состоят в рационализации структуры ввоза и вывоза товаров с территории Российской Федерации; поддержании оптимальных соотношений валютного оборота, благоприятных условий для эффективной интеграции российской экономики в международное экономическое пространство; развития отдельных отраслей и производств в соответствии с потребностями рынка, защиты внутреннего российского рынка от недобросовестной конкуренции со стороны иностранных производителей.

В январе-августе 2014 г. в консолидированный бюджет Российской Федерации поступило 3452,1 млрд. руб. доходов от внешнеэкономической деятельности, которые составили наибольший удельный вес в структуре всех доходов консолидированного бюджета – 20,1 %. Акцизы на ввозимые товары пополнили федеральный бюджет на 43,8 млрд. руб. НДС на ввозимые товары составил 6,3 % в доходах консолидированного бюджета, в федеральный бюджет налог поступил в сумме 1082,4 млрд. руб.[22] Таким образом, таможенная политика в настоящее время оказывает существенное влияние на процессы и результаты формирования и исполнения государственного бюджета.

Глава 2
Налогообложение и интеграционная политика в сфере внешнеэкономических отношений

2.1. Методы определения таможенной стоимости в целях налогообложения

Таможенная стоимость товара входит в состав сведений таможенной декларации наряду со сведениями о заявленном таможенной процедуре, товарах, исчисленных таможенных платежах, о производителе товара, соблюдении ограничений, установленных законодательно и т. д. Данная величина является основой для расчета таможенных пошлин и налогов при осуществлении внешнеэкономических сделок. В трехстороннем соглашении между странами-членами Таможенного союза установлены методы определения таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации[23]. С учетом международной практики перечислены методы, применяемые в таможенном деле интегрированного сообщества (рис. 3).

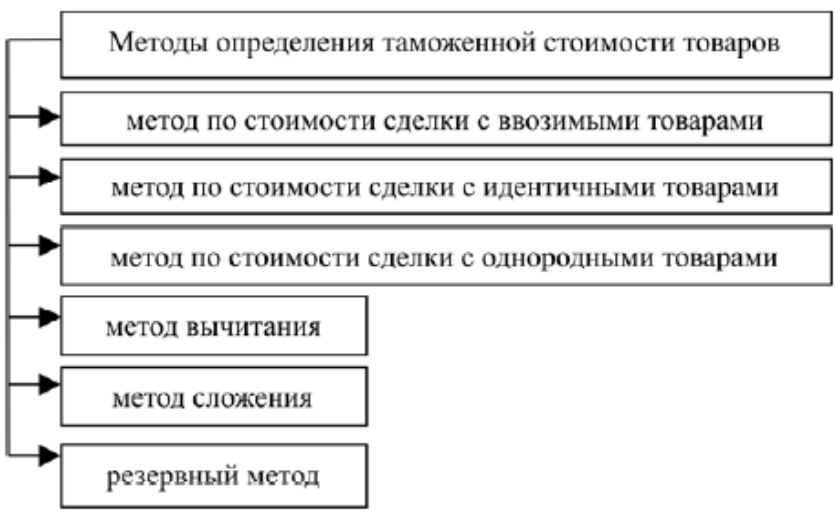
Методы определения таможенной стоимости товаров
метод по стоимости сделки с ввозимыми товарами
метод по стоимости сделки с идентичными товарами
метод по стоимости сделки с однородными товарами
метод вычитания
метод сложения
резервный метод

Рис. 3. Методы определения таможенной стоимости ввозимых товаров в соответствии с законодательством

Каждый из методов имеет особенности и ограничения по применению. Основным среди перечисленных является метод по стоимости сделки с ввозимыми товарами. Если он не может быть использован, применяется последовательно один из пяти оставшихся методов.

Таможенной стоимостью товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации, является стоимость сделки,

то есть цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за товары при их продаже в целях вывоза за пределы Таможенного союза.

Таможенной стоимостью товаров является стоимость сделки при условии, если:

1) не существует ограничений в отношении прав покупателя на пользование и распоряжение товарами, за исключением некоторых ограничений;

2) продажа товаров или их цена не зависит от соблюдения условий или обязательств, влияние которых на стоимость товаров не может быть количественно определено;

3) любая часть дохода, полученного в результате последующих продажи товаров, распоряжения товарами иным способом или их использования, не будет причитаться прямо или косвенно продавцу, за исключением случаев, предусмотренных законодательно;

4) покупатель и продавец не являются взаимосвязанными лицами, за исключением случаев, когда покупатель и продавец являются взаимосвязанными лицами, но стоимость сделки приемлема для таможенных целей.

При определении таможенной стоимости ввозимых товаров методом по стоимости сделки с ввозимыми товарами к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за эти товары, должны быть дополнительно начислены:

1) расходы в размере, в котором они произведены покупателем, но которые не включены в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате:

• на выплату вознаграждений агенту (посреднику), за исключением вознаграждений, уплачиваемых покупателем своему агенту (посреднику) за оказание услуг, связанных с покупкой товаров;

• на тару, если для таможенных целей она рассматривается как единое целое с товарами;

• на упаковку, включая стоимость упаковочных материалов и работ по упаковке;

2) соответствующим образом распределенная стоимость следующих товаров и услуг, прямо или косвенно предоставленных покупателем бесплатно или по сниженной цене для использования в связи с производством и продажей на экспорт оцениваемых товаров, в размере, не включенном в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате:

• сырья, материалов и комплектующих, которые являются составной частью ввозимых товаров;

• инструментов, штампов, форм и других подобных

предметов, использованных при производстве ввозимых товаров;

• материалов, израсходованных при производстве ввозимых товаров;

• проектирования, разработки, инженерной, конструкторской работы, дизайна, художественного оформления, чертежей и эскизов, произведенных в любой стране, не являющейся членом Таможенного союза, и необходимых для производства оцениваемых товаров;

3) лицензионные сборы за использование объектов интеллектуальной собственности, которые относятся к оцениваемым товарам и которые покупатель прямо или косвенно должен уплатить в качестве условия продажи таких товаров;

4) любая часть дохода, полученного в результате последующей продажи, распоряжения иным способом или использования товаров, которая прямо или косвенно причитается продавцу;

5) расходы по перевозке (транспортировке) товаров до аэропорта, морского порта или иного места прибытия товаров на таможенную территорию Таможенного союза;

6) расходы по погрузке, выгрузке или перегрузке товаров и проведению иных операций, связанных с их транспортировкой до места прибытия товаров на территорию Таможенного союза;

7) расходы на страхование в связи с международной перевозкой товаров.

В таможенную стоимость товаров не следует включать платежи за право распределения или перепродажи товаров, их воспроизводства или тиражирования. Не включаются также расходы, выделенные из цены, подтвержденные декларантом и понесенные после прибытия на территорию Таможенного союза (на сборку, монтаж, техническое содействие, обязательные таможенные платежи, связанные с ввозом).

Метод по стоимости сделки с идентичными товарами используется, если предыдущий не может быть реализован. При этом товар, называемый идентичным, должен быть ввезен в тот же или соответствующий ему период времени, на том же коммерческом уровне (оптовом, розничном и ином) и по существу в том же количестве, что и оцениваемый. Если таких продаж не выявлено, используется стоимость сделки с идентичными товарами, проданными на ином коммерческом уровне (оптовом, розничном и ином) и (или) в иных количествах, при условии проведения корректировки такой стоимости, учитывающей различия в коммерческом уровне (оптовом, розничном и ином) и (или) в количестве. Такая корректировка проводится на основе сведений, подтверждающих обоснованность

и точность этой корректировки, независимо от того, приводит она к увеличению или уменьшению стоимости сделки с идентичными товарами. При отсутствии таких сведений метод по стоимости сделки с идентичными товарами для целей определения таможенной стоимости товаров не используется. На практике возможна ситуация, когда выявляется несколько вариантов стоимости сделки с идентичными товарами. В этом случае для определения таможенной стоимости оцениваемых товаров применяется самая низкая из них.

Метод по стоимости сделки с однородными товарами характеризуется тем, что однородные и оцениваемые товары должны быть ввезены на том же коммерческом уровне (оптовом, розничном и ином) и по существу в том же количестве. Как и при использовании предыдущего метода, если подобных продаж не выявлено, используется стоимость сделки с однородными товарами, проданными на ином коммерческом уровне (оптовом, розничном и ином) и (или) в иных количествах, при условии проведения корректировки такой стоимости, учитывающей различия в коммерческом уровне (оптовом, розничном и ином) и (или) в количестве. При наличии нескольких вариантов стоимости сделки с однородными товарами так же применяется самая низкая из них. Несмотря на сходство двух последних методов, отличие метода по стоимости сделки с однородными товарами заключается в том, что однородными признаются товары, которые не являются одинаковыми во всех отношениях, но имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять те же функции, что и оцениваемые товары, и быть коммерчески взаимозаменяемыми.

Однородность товаров определяется рядом их характеристик: качество, наличие товарного знака и репутация на рынке; страна происхождения; производитель. При использовании метода определения таможенной стоимости по цене сделки с однородными товарами применяются положения метода определения таможенной стоимости по цене сделки с идентичными товарами.

Важно учитывать следующие положения. Товары не считаются идентичными, оцениваемыми или однородными с ними, если они не были произведены в той же стране, что и оцениваемые товары. Товары, произведенные не производителем оцениваемых товаров, а другим лицом, принимаются во внимание только в случае, если не имеется ни идентичных, ни однородных товаров, произведенных лицом – производителем оцениваемых товаров. Товары не считаются идентичными или однородными, если их проектирование, опытно-конструкторские работы над

ними, их художественное оформление, дизайн, эскизы, чертежи и иные аналогичные работы выполнены в Российской Федерации.

Метод вычитания стоимости использует информацию о товарах того же класса и вида, ввезенных из той же страны или других стран, что и ввезенные (оцениваемые) товары. Если оцениваемые товары продаются на территории Таможенного союза в том же состоянии, в котором они были ввезены, то в качестве основы таможенной стоимости может быть взята цена единицы однородного или идентичного товара (цена, по которой было продано наибольшее количество товара). Из цены при этом будут вычитаться суммы:

• вознаграждение посреднику или надбавка к цене, используемая для покрытия коммерческих или управленческих расходов;

• расходы по транспортировке и страхованию товаров при перевозке на таможенной территории Таможенного союза;

• таможенные пошлины, налоги, сборы.

Если товары не передаются в первоначальном состоянии, то по заявлению декларанта их таможенная стоимость определяется на основе цены единицы товаров, по которой их наибольшее количество продано после переработки на таможенную территорию Таможенного союза. Вместе с тем, если в результате переработки индивидуальные признаки товара теряются или товары составляют незначительную долю в продаваемом на таможенной территории объеме товаров, цену единицы товара с учетом стоимости переработки использовать не следует.

В ходе применения метода сложения определяется расчетная стоимость товаров путем сложения:

• расходов на материалы, необходимые для производства оцениваемых товаров

• прибыли, коммерческих и управленческих расходов, которые принимаются при продажах товаров того же вида и класса, произведенных в стране экспорта товара

• расходы по перевозке товара до места прибытия на таможенную территорию, по погрузке, выгрузке, страхованию.

Суммы прибыли и коммерческих и управленческих расходов учитываются в целом и определяются на основе сведений, представленных производителем или от его имени. Если эти сведения не соответствуют имеющимся в распоряжении таможенного органа сведениям о сумме прибыли и коммерческих и управленческих расходов, которые обычно получают при продажах товаров того же класса или вида, что и оцениваемые товары, произведенные в стране экспорта оцениваемых товаров для вывоза в Российскую Федерацию, то расчет суммы прибыли и

коммерческих и управленческих расходов может быть осуществлен на основе соответствующих сведений, полученных из других источников. Если для расчета суммы прибыли и коммерческих и управленческих расходов используются имеющиеся у таможенного органа сведения о сумме прибыли и коммерческих и управленческих расходов, то по заявлению декларанта таможенный орган обязан предоставить произведенные на их основе расчеты и указать источник таких сведений.

Используемые сведения должны быть предоставлены производителем или от его имени. Таможенные органы вправе потребовать от лиц-нерезидентов Таможенного союза представления сведений, документов, подтверждающих расчеты таможенной стоимости, но только в тех случаях, когда это установлено законодательством. Кроме того, информация, представленная иностранным производителем товаров, может быть подвергнута проверке уполномоченным органом страны-члена Таможенного союза. При этом следует уведомить уполномоченный орган страны иностранного производителя и получить одобрение на осуществление проверки.

Резервный метод может быть внедрен в практику, если предыдущие методы не позволили определить таможенную стоимость. При этом в качестве основы для определения таможенной стоимости товаров не могут быть использованы:

1) цены на товары на внутреннем рынке таможенного союза, произведенные на таможенной территории Таможенного союза;

2) системы, предусматривающие принятие для таможенных целей более высокой из двух альтернативных стоимостей;

3) цены на товары на внутреннем рынке страны вывоза;

4) иные расходы, нежели расходы, включенные в расчетную стоимость, которая была определена для идентичных или однородных товаров;

5) цены товаров, поставляемых из страны их вывоза в третьи страны;

6) минимальная таможенная стоимость;

7) произвольная или фиктивная стоимость.

Если применяется резервный метод, таможенный орган должен указать источники данных, а также детальный расчет таможенной стоимости ввозимого товара. При возникновении споров, касающихся процедур определения таможенной стоимости, стороны имеют право на досудебное урегулирование разногласий, а также на судебное рассмотрение споров в Суде Евразийского экономического сообщества.

Постановление Правительства Российской Федерации от 06

марта 2012 г. № 191[24] утверждает порядок определения таможенной стоимости товаров, вывозимых за пределы территории России. Таможенная стоимость товаров не определяется и не заявляется, если вывоз товаров не подлежит налогообложению, а таможенные платежи также не уплачиваются. Для оценки таможенной стоимости вывозимых товаров применяется ряд методов:

- метод по стоимости сделки с вывозимыми товарами;
- метод по стоимости сделки с идентичными товарами;
- метод по стоимости сделки с однородными товарами;
- метод сложения;
- резервный метод.

Принципиальные основы данных методов аналогичны основам методов определения таможенной стоимости ввозимых на территорию Таможенного союза товаров. Метод по стоимости сделки с вывозимыми товарами применяется при соблюдении ряда условий:

- отсутствуют ограничения в отношении прав покупателя на пользование и распоряжение товарами, за исключением тех, которые ограничивают географический регион, где товары могут быть перепроданы, или которые существенно не влияют на стоимость товаров;
- продажа товаров или их цена не зависят от соблюдения условий или обязательств, влияние которых на стоимость товаров не может быть количественно определено;
- любая часть дохода, полученного в результате последующей продажи товаров, распоряжения товарами иным способом или их использования, не будет причитаться прямо или косвенно продавцу;
- покупатель и продавец не являются взаимосвязанными лицами или покупатель и продавец являются взаимосвязанными лицами, но стоимость сделки с оцениваемыми (вывозимыми) товарами приемлема для таможенных целей.

При использовании метода по стоимости сделки с вывозимыми товарами в таможенную стоимость включаются дополнительные начисления к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате:

- вознаграждение посреднику за оказанные услуги;
- оплата стоимости тары и упаковки;
- стоимость израсходованных материалов, комплектующих;
- стоимость работ по проектированию, дизайну, художественному оформлению;
- лицензионные сборы за использование объектов интеллектуальной собственности.

Вывозимые товары считаются идентичными, если они одинаковы во всех отношениях, включая физические характеристики, качество и репутацию производителя. Незначительные различия во внешнем виде не являются препятствием для признания товаров идентичными. Товары идентичны или однородны, если произведены иным лицом, чем производитель оцениваемого товара, но при этом на таможенной территории России не должны быть выявлены товары того же производителя.

Однородными являются товары, не признаваемые идентичными, но имеющие сходные характеристики и состоящие из сходных компонентов, выполняют аналогичные функции и могут быть коммерчески взаимозаменяемы с оцениваемыми. При установлении однородных товаров учитывают их качество, репутацию, наличие товарного знака.

Если выявлено более одной стоимости сделки с идентичными или однородными товарами, для определения таможенной стоимости оцениваемых товаров применяется самая низкая из них.

Применение метода сложения при вывозе товаров с территории Российской Федерации предполагает включение в стоимость товара:

– суммы расходов, произведенных на изготовление или приобретение материалов, и расходов, произведенных на производство, а также на иные операции, связанные с производством вывозимых товаров;

– суммы прибыли и коммерческих и управленческих расходов, эквивалентной той величине, которая обычно учитывается при продажах товаров того же класса или вида, что и оцениваемые товары, которые производятся в Российской Федерации для вывоза в ту же страну, в которую вывозятся оцениваемые товары.

При оценке стоимости вывозимых товаров во внимание не следует принимать следующие величины и показатели:

• цена товара на внутреннем рынке Российской Федерации;

• цена товара, поставляемого из Российской Федерации в иную страну, чем страна, в которую поставляются оцениваемые товары;

• иные расходы, нежели те, которые подлежат включению в расчетную стоимость товаров при определении таможенной стоимости по методу сложения в отношении идентичных или однородных товаров;

• цена, которая предусматривает принятие для таможенных целей наивысшей из двух альтернативных стоимостей;

• минимальные таможенные стоимости;
• произвольные или фиктивные стоимости.

Общепримени мость процедур расчета таможенной стоимости означает, что процедуры не должны различаться в зависимости от вида вывозимого товара, сторон сделки, страны назначения поставки и др.

2.2. Налоги в системе таможенных платежей

Согласно таможенному законодательству, под налогами во внешнеэкономической деятельности понимаются налог на добавленную стоимость и акциз, взимаемые таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу образованного Таможенного союза в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации и таможенными правилами. В состав таможенных платежей также включаются таможенные пошлины (ввозные и вывозные) и сборы. Таможенный сбор – это платеж, уплата которого является одним из условий совершения таможенными органами действий, связанных с таможенным оформлением, хранением, сопровождением товаров. Сборы устанавливаются законодательством стран-членов Таможенного союза.

Таможенная пошлина может быть исчислена одним из трех методов в зависимости от вида ставки пошлины. Различают адвалорные, специфические, комбинированные ставки таможенных пошлин. Если при осуществлении внешнеэкономических сделок с товаром применяется адвалорная ставка, расчет таможенной пошлины следует провести по формуле:

$$ТП = ТС \times Стпа, (1)$$

где ТП – таможенная пошлина, исчисленная по адвалорным ставкам; ТС – таможенная стоимость товара по сделке;

Стпа – адвалорная ставка таможенной пошлины, в долях. Специфическая ставка таможенной пошлины устанавливается на единицу физического объема товара или его количества:

$$ТП = Кт \times Стпс, (2)$$

где Кт – количество товара в единицах физического объема;

Стпс – специфическая ставка таможенной пошлины в стоимостном выражении на единицу товара.

Применение комбинированных ставок таможенных пошлин предполагает сравнение рассчитанных сумм пошлины по адвалорной и специфической ставкам. Из двух полученных сумм уплачивается наибольшая.

Федеральный закон от 08.12.2003 г. № 165-ФЗ «О

специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах при импорте товаров» предусматривает применение защитных, антидемпинговых и компенсационных пошлин. Специальная пошлина применяется при импорте товаров, если по результатам расследования установлено, что такой импорт причиняет серьезный ущерб отрасли народного хозяйства или создает угрозу для серьезного ущерба. Предварительная специальная пошлина вводится на импорт товаров, если в отрасли складывается критическая ситуация. Срок ее действия не может превышать двухсот дней. Правительство России также может предусмотреть введение специальной защитной меры в форме квоты. Объем квоты не может быть ниже среднегодового объема импорта товара в предшествующем периоде, ставшего объектом расследования. В общем случае срок действия защитной меры не должен превышать четырех лет. Совокупный срок применения предварительной специальной пошлины и защитной меры с учетом ее продления не должен превышать восьми лет.

В отношении демпингового импорта применяется антидемпинговая пошлина. Товар признается демпинговым, если его экспортная цена ниже сопоставимой цены аналогичного товара, складывающейся при обычном ходе торговли таким аналогичным товаром на рынке иностранного государства, из которого экспортируется данный товар. Предварительная демпинговая пошлина вводится по результатам расследования не ране, чем через шестьдесят дней после начала расследования. При установлении антидемпинговой пошлины необходимо проводить оценку демпинговой маржи, которая определяется в ходе сопоставления средневзвешенной нормальной стоимости товара со средневзвешенными ценами сопоставимых экспортируемых товаров. От соотношения маржи и пошлины зависит срок действия предварительной пошлины: четыре месяца (если ставка предварительной антидемпинговой пошлины и демпинговой маржи равны) и шесть месяцев (если ставка предварительной пошлины меньше размера демпинговой маржи). Оба срока могут быть продлены по просьбам экспортеров: в первом случае до шести месяцев, во втором случае – до девяти месяцев, если доля экспортеров в объеме демпингового импорта составляет не менее 80 %.

Компенсационная мера заключается в установлении предварительной компенсационной пошлины на срок до четырех месяцев. Она вводится не ранее, чем через шестьдесят дней со дня начала расследований. Размер пошлины определяется размером предварительно рассчитанной субсидии. Вместе с тем, ставка пошлины может быть и меньше размера субсидии, если

такая ставка достаточна для компенсации ущерба, причиненного российской экономике субсидируемым импортом. Компенсационная мера по законодательству действует пять лет.

Таможенные пошлины, налоги не уплачиваются в следующих случаях:

• принятая декларантом таможенная процедура предусматривает освобождение от уплаты таможенных пошлин и налогов

• при ввозе товаров одному получателю от одного отправителя, если таможенная стоимость поставки не превышает 200 евро по курсу страны-получателя товара

• при перемещении товаров для личного пользования

• если освобождение от пошлин и налогов предусмотрено международными договорами стран-членов Таможенного союза, иным законодательством.

Обязанность по уплате таможенных пошлин и налогов прекращается в случаях:

• для процедур выпуска для внутреннего потребления применяется льгота по уплате таможенных платежей

• иностранные товары уничтожены вследствие аварии или действия факторов непреодолимой силы

• если сумма неуплаченных таможенных пошлин и налогов не превышает 5 евро

• товары помещены под таможенную процедуру отказа в пользу государства

• обращение взыскания на товары, в том числе, за счет стоимости товара

• если задолженность признана безнадежной к взысканию.

При незаконном ввозе или вывозе товаров с территории Таможенного союза обязанность по уплате таможенных пошлин и налогов также возникает. При этом сроком их уплаты является дата пересечения товарами таможенной границы или день выявления факта их незаконного движения. Порядок зачисления и распределения таможенных платежей между членами Таможенного союза закреплен соответствующими соглашениями[25].

Таможенным законодательством предусмотрены авансовые платежи вывозных таможенных пошлин, налогов и сборов, а также льготы в системе таможенных платежей, к которым относятся тарифные преференции, тарифные льготы, льготы по уплате таможенных сборов и налогов.

Применение таможенных процедур также отражается на особенностях налогообложения внешнеэкономической деятельности.

Порядок исчисления и уплаты НДС при осуществлении операций ввоза и вывоза через таможенную территорию Российской Федерации существенно отличается. Для ввозимых товаров налоговая база по НДС определяется как сумма (ст. 160 Налогового кодекса Российской Федерации):

1) таможенной стоимости этих товаров;

2) подлежащей уплате таможенной пошлины;

3) подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

Налоговую базу следует рассчитывать отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки.

Налоговую базу по НДС следует увеличить на некоторые суммы, имевшие место для случаев ввоза:

• финансовая помощь, полученная при реализации товара или на пополнение фонда специального назначения;

• полученные проценты или дисконты по облигациям и векселям, которыми был произведен расчет за товары;

• полученные по договорам страхования риска неисполнения обязательств оп договору суммы возмещений.

Ввоз товаров, помещенных под режим свободной таможенной зоны, на территорию Российской Федерации вне такой зоны, а также передача таких товаров в свободной экономической зоне лицам, не являющимся резидентами свободной экономической зоны, облагается НДС. В данном случае налоговая база по НДС включает таможенную стоимость товаров, таможенную пошлину и акцизы.

Особенностью применения ставки 0 % по НДС при вывозе товаров за пределы Таможенного союза или вывозе припасов с территории Российской Федерации является необходимость подтверждения права на применение этой ставки. При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта, свободной таможенной зоны, а также при вывозе припасов в соответствующем таможенном режиме в налоговые органы необходимо представить:

1) контракт (копия контракта) российской организации с иностранным лицом на поставку товара (припасов);

2) таможенную декларацию (ее копию) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров, а также таможенного органа с места убытия товара из России;

3) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками таможенных органов с мест убытия, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.

По согласованию с органом, уполномоченным в области

таможенного дела, налогоплательщик может предоставлять реестр таможенных деклараций с отметкой таможенного органа России вместо таможенной декларации. При вывозе товаров с привлечением к сделке комиссионера, агента необходимо представить перечисленные выше документы, а также договор комиссии или агентский договор, контракт (копию контракта) агента с иностранным лицом на поставку товара.

При вывозе товаров через морские порты в режиме экспорта в налоговый орган необходимо представить:

• копию поручения на отгрузку экспортируемых грузов с указанием порта разгрузки с отметкой "Погрузка разрешена" пограничной таможни Российской Федерации;

• копию коносамента, морской накладной или любого иного подтверждающего факт приема к перевозке экспортируемого товара документа. В графе "Порт разгрузки" такого документа должно быть указано место, находящееся за пределами территории Российской Федерации.

Если товар вывозится из Российской Федерации воздушным транспортом, возникает обязанность направления в налоговые органы копии международной авиационной грузовой накладной с указанием аэропорта разгрузки.

При вывозе товаров из Российской Федерации через комиссионера, поверенного или агента по договору комиссии, договору поручения либо агентскому договору налогоплательщик должен представить:

1) договор комиссии, договор поручения либо агентский договор (копии договоров) налогоплательщика с комиссионером, поверенным или агентом;

2) контракт (копия контракта) лица, осуществляющего поставку товаров, с иностранным лицом на поставку товаров (припасов) за пределы таможенной территории Таможенного союза и припасов за пределы Российской Федерации;

3) таможенную декларацию (ее копию) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров, а также таможенного органа с места убытия товара из России;

4) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками таможенных органов с мест убытия, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.

Вывоз товаров в счет предоставления кредитов иностранным государствам предполагает оформление и представление следующих документов:

1) копия соглашения между Правительством Российской

Федерации и правительством соответствующего иностранного государства о предоставлении государственных кредитов;

2) копия соглашения между Министерством финансов Российской Федерации и налогоплательщиком о финансировании поставок товаров в счет предоставления государственных кредитов иностранным государствам;

3) таможенную декларацию (ее копию) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров, а также таможенного органа с места убытия товара из России;

4) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками таможенных органов с мест убытия, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.

При выполнении работ организациями внутреннего водного транспорта, связанных с вывозом товаров в режиме экспорта, в налоговые органы необходимо представить:

• контракт (копию контракта) налогоплательщика с иностранным или российским лицом на выполнение указанных работ (оказание указанных услуг);

• копии транспортных, товаросопроводительных или иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.

При этом, при движении товара в пределах территории России из пункта отправления до пункта выгрузки необходимо оформлять следующие документы и предъявлять в налоговые инспекции:

• копию поручения на отгрузку товаров с отметкой "Погрузка разрешена" российского таможенного органа на речное судно;

• копию коносамента, морской накладной или любого иного документа речного судна, подтверждающего факт приема товара к перевозке, в котором в графе "Порт разгрузки" указано место перевалки (выгрузки), находящееся на территории Российской Федерации;

• копию поручения на отгрузку товаров морского судна, в которое производилась перевалка (погрузка) груза, с отметкой "Погрузка разрешена" российского таможенного органа, производившего таможенное оформление вывоза товаров в таможенной процедуре экспорта, с приложением перечня транспортных средств (речных судов), доставивших груз;

• копию коносамента, морской накладной или любого иного документа морского судна, подтверждающего факт приема товара к перевозке, в котором в графе "Порт разгрузки" указано место, находящееся за пределами территории Российской Федерации.

Налоговым кодексом Российской Федерации также предусмотрены документы, которые необходимы для подтверждения права на применение ставки 0 % по НДС при вывозе товаров в зарубежные государства в следующих случаях:

• оказание услуг российскими перевозчиками по перевозке экспортируемых товаров в системе железнодорожного транспорта;

• оказание услуг по перевозке пассажиров и багажа в пункты, находящиеся за пределами Российской Федерации;

• вывоз товаров в области космической деятельности; драгоценных металлов организациями, осуществляющими их добычу и производство из лома отходов, содержащих примеси драгоценных металлов и др.

Необходимые документы должны быть представлены в течение 180 дней с даты выпуска товаров таможенными органами в режимах экспорта, свободной таможенной зоны, перемещения припасов. Если предметом экспорта являются работы или услуги, истечение 180 дней начинается с даты оформления транспортных, товаросопроводительных документов с указанием порта назначения. При нарушении обозначенного срока ставка 0 % по НДС к внешнеэкономической сделке не может быть применена. Однако, если впоследствии налогоплательщик подтвердит свое право на ставку 0 %, будет осуществлен возврат ранее уплаченных средств. Необходимо подчеркнуть, что вместе с установленными документами в налоговые органы представляется налоговая декларация (п. 9 ст. 165 Налогового кодекса Российской Федерации).

От НДС освобожден ввоз на территорию Российской Федерации следующих товаров и ценностей (ст. 150 Налогового кодекса Российской Федерации):

1) товаров, ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации согласно подзаконному акту Правительства РФ

2) материалов для изготовления иммунобиологических лекарственных препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний (в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством Российской Федерации);

3) культурных ценностей, приобретенных государственными или муниципальными учреждениями, культурных ценностей, полученных в дар государственными и муниципальными учреждениями культуры, государственными и муниципальными архивами, а также культурных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным к особо ценным

объектам культурного и национального наследия народов Российской Федерации;

4) всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведений кинематографии, ввозимых специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов;

5) товаров, произведенных в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования Российской Федерации на основании международного договора;

6) технологического оборудования (в том числе комплектующих и запасных частей к нему), аналоги которого не производятся в Российской Федерации, в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством Российской Федерации;

7) необработанных природных алмазов;

8) товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними;

9) валюты Российской Федерации и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг – акций, облигаций, сертификатов, векселей;

10) продукции морского промысла, выловленной и (или) переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) Российской Федерации;

11) других.

Порядок применения норм в отношении НДС зависит от таможенной процедуры, под которую помещены товары (табл. 2). Налоговый кодекс Российской Федерации (в частности, ст. 151) дополняет в данном случае таможенное законодательство в части регулирования порядка взимания налогов при перемещении товаров за пределы страны.

Международным договором, участником которого является Российская Федерация, может быть предусмотрена отмена таможенного контроля и таможенного оформления перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации товаров. В этом случае взимание налога производится налоговыми органами в соответствии с нормами ст. 152

Налогового кодекса Российской Федерации. Объектом налогообложения в этом случае признается стоимость приобретенных товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации, включая затраты на их доставку до границы Российской Федерации. НДС уплачивается одновременно с оплатой стоимости товаров, но не позднее 15 календарных дней после принятия на учет товаров, ввезенных на таможенную территорию Российской Федерации.

Налоговая база по НДС в случае ввоза товаров на территорию России определяется как сумма таможенной стоимости, таможенной пошлины и акцизов (по подакцизным товарам). Если на территорию России ввезены продукты переработки товаров, ранее помещенных под процедуру переработки вне таможенной территории страны, то налоговая база будет определяться как стоимость такой переработки. В случаях ввоза товаров, помещенных под процедуру свободной таможенной зоны, на остальную территорию России или при их передаче лицам, не являющимся резидентами такой зоны, налоговая база рассчитывается исходя из величин таможенной стоимости, таможенной пошлины с учетом правил таможенного законодательства.

При исчислении и уплате НДС предусмотрен механизм применения налоговых вычетов (ст. 171 Налогового кодекса Российской Федерации). Организации при ввозе товаров на территорию Российской Федерации под процедурами выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза, переработки вне таможенной территории, переработки для внутреннего потребления имеют право на вычет НДС, уплаченный при приобретении товаров. Налоговые агенты пользуются аналогичными правами. Иностранные лица, не состоящее на учете в российских налоговых органах, могут воспользоваться вычетом по НДС в случае приобретения или ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации для ведения своей деятельности. Однако, для вычета иностранное лицо должно встать на учет в налоговом органе в России. Вычетам подлежат суммы НДС при частичной оплате поставки товаров. Вычет по НДС возможен в тех случаях, когда при ввозе товаров в Российскую Федерацию они приняты на учет и оформлены соответствующие первичные документы по операции.

Таблица 2 – НДС при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации, помещенных под различные таможенные процедуры

Таможенные режимы	Особенности налогообложения
Ввоз	
Выпуск для внутреннего потребления	НДС уплачивается в полном объеме
Реимпорт	Уплачивается НДС, от которого было получено освобождение в связи с экспортом
Транзит, таможенный склад, реэкспорт, беспошлинная торговля, свободная таможенная зона, свободный склад, процедура уничтожения, отказа в пользу государства, специальная таможенная процедура	НДС не уплачивается
Процедура переработки на таможенной территории	НДС не уплачивается, если после переработки товар будет вывезен с территории Таможенного союза в определенный срок
Временный ввоз	Полное или частичное освобождение от уплаты НДС
Переработка вне таможенной территории	Полное или частичное освобождение от уплаты НДС
Переработка для внутреннего потребления	НДС уплачивается в полном объеме
Вывоз	
Экспорт, таможенный склад с последующим вывозом, процедура свободной таможенной зоны	НДС не уплачивается
Реэкспорт	Суммы НДС возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации
Перемещение припасов, вывоз товаров в целях завершения специальной таможенной процедуры	НДС не уплачивается
Иные режимы	НДС уплачивается, если иное не предусмотрено законодательством

Если на таможенную территорию Российской Федерации ввезены основные средства, оборудование к установке, нематериальные активы, применение вычета по НДС осуществляется после принятия этого имущества к учету (ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации). Учет товаров и имущественных прав ведется в национальной валюте, в связи с чем их стоимость пересчитывается по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату принятия ценностей к учету. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, рассчитывается как разница между начисленным, восстановленным НДС и суммой налоговых вычетов по НДС. При превышении НДС, подлежащего к вычету, над начисленным НДС налогоплательщику необходимо возместить из бюджета сложившуюся сумму превышения по НДС.

Согласно п. 2 ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации, при ввозе товаров на таможенную территорию России НДС может исчисляться по ставке 10 %. Ставка НДС 10 % распространяется на отдельные категории товаров:

1) продовольственные товары (мясо и мясопродукты, молоко и молокопродукты, яйца и яйцепродукты, масло растительное, маргарин, сахар, соль, зерно, хлеб и хлебобулочные изделия, крупы, макаронные изделия и др.);

2) товары для детей (трикотажные изделия для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп, включая верхние трикотажные изделия, бельевые трикотажные изделия, чулочно-носочные изделия, прочие трикотажные изделия: перчатки, варежки, головные уборы; швейные изделия, в том числе изделия из натуральных овчины и кролика (включая изделия из натуральных овчины и кролика с кожаными вставками) для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьных возрастных групп; верхняя одежда (в том числе плательной и костюмной группы), нательное белье, головные уборы; кровати детские; матрацы детские; коляски; тетради школьные; игрушки; пластилин; пеналы; счетные палочки и пр.);

3) периодические печатные издания, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера; книжная продукция, связанная с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера;

4) медицинские товары отечественного и зарубежного производства: лекарственные средства, включая лекарственные средства, предназначенные для проведения клинических исследований, лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления.

Особенности взимания акцизов при перемещении товаров через таможенную территорию Российской Федерации установлены ст. 184, 185, 186, 186.1, 191 Налогового кодекса Российской Федерации.

В составе общих норм пп. 3 п. 1 ст. 179 Налогового кодекса Российской Федерации в качестве налогоплательщиков акцизов признаются лица, осуществляющие перемещение товаров через границу Таможенного союза. Согласно пп. 13 п. 1 ст. 182 Кодекса, объектом налогообложения акцизами выступает ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Ст. 184 Налогового кодекса Российской Федерации

предусматривает случаи освобождения от уплаты акцизов при реализации подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации. Акцизы не уплачиваются при вывозе товаров в режиме экспорта, а также вывозе товаров в портовую особую экономическую зону. Для получения освобождения от уплаты акциза налогоплательщик должен представить в налоговый орган банковскую гарантию. Она является обеспечением уплаты налога в случаях, если налогоплательщик не представит документы, подтверждающие право на освобождение от уплаты акциза при вывозе товаров. Налоговый орган обязан уведомить банк об уплате налога или подтверждении права на освобождение от уплаты акциза.

Ст. 185 Налогового кодекса Российской Федерации определяет особенности налогообложения при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу Таможенного союза в случаях помещения их под различные таможенные процедуры (табл. 3).

Ст. 186 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает особенности взимания акциза по подакцизным товарам Таможенного союза при их перемещении между странами-членами Таможенного союза. При их ввозе взимание акцизов является функцией налоговых органов Российской Федерации. При вывозе возникающее право на освобождение от уплаты акцизов устанавливается Правительством Российской Федерации и согласуется международными договорами между участниками Таможенного союза.

Согласно договору о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве, для товаров, прошедших зону таможенного контроля и все необходимые процедуры, отменены таможенный контроль и таможенное оформление при дальнейшем движении по территории Таможенного союза.

Правила определения налоговой базы при ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации установлены ст. 191 НК РФ. В зависимости от вида применяемой ставки акциза осуществляется расчет налоговой базы (рис. 4).

Помимо отраженных на рис. 4, при применении адвалорных (в процентах) налоговых ставок налоговая база по акцизам определяется как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии исходя из рыночных цен без учета акциза, налога на добавленную стоимость (пп. 3 п. 2 ст. 187 Налогового кодекса Российской Федерации).

Таблица 3 – Акцизы при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза, помещенных под различные таможенные процедуры

Таможенные процедуры	Особенности налогообложения
1	2
Ввоз	
Выпуск для внутреннего потребления, переработка для внутреннего потребления, свободная таможенная зона	Акцизы уплачиваются в полном объеме
Реимпорт	Уплачиваются акцизы, от которых было получено освобождение в связи с экспортом или возмещение из бюджета
Транзит, таможенный склад, реэкспорт, беспошлинная торговля, свободный склад, режим уничтожения и отказа в пользу государства, свободная таможенная зона в портовой особой экономической зоне	Акцизы не уплачиваются
Режим переработки на таможенной территории	Акцизы не уплачиваются, если после переработки товар будет вывезен с таможенной территории в определенный срок
Временный ввоз	Полное или частичное освобождение от уплаты акцизов
Вывоз	
Экспорт	Акциз не уплачиваются
Реэкспорт	Суммы акцизов возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством
Иные процедуры	Акцизы уплачиваются, если иное не предусмотрено таможенным законодательством

Если в составе ввозимых товаров есть товары, подвергшиеся переработки вне таможенной территории России, налоговая база по ним определяется в зависимости от ставки таможенной пошлины (адвалорная, твердая, комбинированная).

При реализации конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, налоговая база для исчисления акцизов определяется как объем товаров в натуральном выражении или как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров.

Твердая (специфическая) ставка
Адвалорная ставка
Комбинированная ставка
Объем подакцизных товаров в натуральном выражении
Сумма таможенной стоимости и таможенной пошлины
Объем товаров в натуральном выражении и расчетная стоимость реализованных (переданных) товаров

Рис. 4. Порядок определения налоговой базы в случаях применения разных ставок акцизов

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара. При определении налоговой базы выручка налогоплательщика, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в валюту Российской Федерации по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату реализации подакцизных товаров.

Налоговые ставки по акцизам предусмотрены ст. 193 Налогового кодекса Российской Федерации. Ставки дифференцированы по видам подакцизных товаров и периодам действия ставок. В приложении 2 приведены отдельные ставки акцизов в соответствии с налоговым законодательством.

Таможенные сборы взимаются на основании ст. 72 Таможенного кодекса Таможенного союза. Их размер должен быть сопоставим с суммой затрат таможенных органов на совершение контрольных действий с перевозимым товаром. Размер сборов устанавливается законодательством каждого из государств-членов Таможенного союза. Так, в России этот вопрос регулируется Федеральным законом от 27.11.2010 № 311-ФЗ[26]. Сборы, согласно ст. 123, включают:

1) таможенные сборы за таможенное оформление;

2) таможенные сборы за таможенное сопровождение;

3) таможенные сборы за хранение (на складе временного хранения).

Таможенные сборы уплачиваются, как правило, либо одновременно

с подачей таможенной декларации, либо до совершения необходимых действий на таможенной границе. В частности, таможенные сборы за таможенное сопровождение должны быть уплачены до начала фактического осуществления таможенного

сопровождения. При уплате сборов средства плательщиков перечисляются на счет Федерального казначейства. В ст. 131 упомянутого ранее закона предусмотрены товары и операции, в отношении которых сборы не взимаются. Например, таможенные сборы не уплачиваются за таможенное оформление культурных ценностей, помещаемых под таможенный режим временного ввоза или таможенный режим временного вывоза государственными или муниципальными музеями, архивами, библиотеками; наличной валюты стран-членов Таможенного союза, ввозимой или вывозимой центральными банками стран, за исключением памятных монет; товаров, ввозимых на территорию Калининградской области и помещаемых под процедуру свободной таможенной зоны и др.

Ставки таможенных сборов определяются ст. 130 Федерального закона от 27.11.2010 № 311-ФЗ и Постановлением Правительства Российской Федерации от 28.12.2004 г. № 863[27]. В частности, ставки сборов за таможенное оформление приведены в табл. 4.

Таблица 4 – Таможенные сборы за осуществление таможенных операций

Таможенная стоимость	Ставка таможенного сбора
Менее 200000 руб.	500 руб.
От 200000 руб. 1 коп. до 450000 руб.	1000 руб.
От 450000 руб. 1 коп. до 1200000 руб.	2000 руб.
От 1200000 руб. 1 коп. до 2500000 руб.	5500 руб.
От 2500000 руб. 1 коп. до 5000000 руб.	7500 руб.
От 5000000 руб. 1 коп. до 10000000 руб.	20000 руб.
От 10000000 руб. 1 коп. и более	30000 руб.

В целом за таможенное оформление сумма таможенного сбора не может быть более 100 000 руб. Кроме того, если таможенная декларация подается в электронной форме, ставки сборов снижаются до величины, равной 75 % от установленных размеров.

Если вывозятся товары, не облагаемые вывозными таможенными пошлинами, размер таможенного сбора уплачивается в сумме 1000 руб. (при любой таможенной процедуре и стоимости товара). При этом необходимо, чтобы в декларации были указаны только не облагаемые пошлинами при вывозе товары. При таможенном оформлении ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации и вывозимых с таможенной территории Российской Федерации ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте, таможенные сборы за таможенное оформление уплачиваются в размере 500 рублей в

отношении партии ценных бумаг, оформленных по одной таможенной декларации.

Ставки таможенных сборов за таможенное сопровождение зависят от пути перемещения при использовании автотранспорта или железнодорожных путей (табл. 5).

Таблица 5 – Ставки таможенных сборов за сопровождение грузов

Расстояние	Ставка сбора
Сопровождение каждого автотранспортного средства и каждой единицы железнодорожного подвижного состава	
До 50 км	2000 руб.
От 51 км до 100 км	3000 руб.
От 101 км до 200 км	4000 руб.
Свыше 200 км.	1 000 рублей за каждые 100 километров пути, но не менее 6 000 рублей
Осуществление таможенного сопровождения каждого водного или воздушного судна	
20000 руб.	

Таможенные сборы за таможенное хранение уплачиваются в размере 1 руб. за каждые 100 кг веса в день. Для специально оборудованных помещений при хранении отдельных видов товаров ставка увеличивается до 2 руб. в день.

Таможенный кодекс Таможенного союза включает положения по определению объекта обложениями таможенными пошлинами, налогами, устанавливает порядок их исчисления и уплаты. Предусмотрен также порядок изменения срока уплаты пошлин и налогов, исчисления авансовых платежей, обеспечения уплаты и взыскания таможенных платежей, возврата излишне уплаченных или излишне взысканных пошлин и налогов. Обязанности плательщиков таможенных пошлин, налогов в связи с перемещением товаров через таможенную границу возлагаются на декларантов или иных лиц, которые должны уплатить соответствующие пошлины и налоги.

Сроки уплаты таможенных пошлин и налогов, указанные в ст. 82 Таможенного кодекса Таможенного союза, зависят от ряда условий ввоза и вывоза товаров и, прежде всего, от выбранной таможенной процедуры. В общем случае при ввозе товаров возникновение обязанности по уплате пошлин и налогов происходит в момент пересечения товарами таможенной границы. Сроки уплаты пошлин и налогов определяются законодательством стран-членов Таможенного союза, а также международными договорами. При помещении товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления обязанность по уплате пошлин и налогов возникает с момента

регистрации таможенной декларации уполномоченным органом. Уплатить пошлины и налоги необходимо до выпуска товаров на территорию единого пространства в соответствии с принятой таможенной процедурой. Аналогичные правила действуют в отношении товаров, вывозимых под процедурой экспорта.

В случаях помещения товаров под процедуру переработки для внутреннего потребления таможенные пошлины и налоги не уплачиваются, пока товары находятся на стадии переработки. К продуктам переработки затем применяется процедура выпуска для внутреннего потребления с уплатой ввозных пошлин и налогов.

Участник внешнеэкономических операций может получить **отсрочку или рассрочку по уплате таможенных пошлин и налогов** при наличии ряда оснований[28]:

• причинение этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

• задержка этому лицу финансирования из федерального бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;

• товары, перемещаемые через таможенную границу, являются товарами, подвергающимися быстрой порче;

• осуществление лицом поставок на основании международных договоров;

• осуществление ввоза товаров, в том числе сырья, материалов, технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, для их использования в промышленной переработке.

Отсрочка и рассрочка представляются по заявлению плательщика, в котором необходимо указать, помимо прочих данных, срок и график погашения суммы таможенной пошлины. Решение о возможности применения отсрочки или рассрочки сообщается заявителю в письменной форме в течение 10 рабочих дней.

Однако, есть случаи, когда отсрочка или рассрочка невозможны: в отношении претендующего на изменение сроков уплаты пошлин и налогов лица возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушениями таможенного законодательства Российской Федерации; возбуждена процедура банкротства.

Отсрочка или рассрочка уплаты таможенных пошлин предоставляется на срок до шести месяцев. Отсрочка и рассрочка распространяются на один или все виды таможенных пошлин в их полном или частичном размере. Более облегченные условия

уплаты пошлин являются платными. Декларанты должны уплатить проценты, рассчитанные на размер таможенной пошлины в соответствии с законодательством страны-члена Таможенного союза.

В Таможенном кодексе раскрыты случаи предоставления **обеспечения уплаты таможенных платежей**:

1) перевозка товаров в соответствии с таможенной процедурой таможенного транзита;

2) изменение сроков уплаты таможенных пошлин, налогов, если это предусмотрено международными договорами и (или) законодательством государств – членов таможенного союза;

3) помещение товаров под таможенную процедуру переработки товаров вне таможенной территории;

4) выпуск товаров в условиях, когда требуется проведение их экспертизы, анализ образцов и т. д.;

5) иные случаи, предусмотренные законодательством государств – членов таможенного союза, международными договорами.

В качестве способов обеспечения уплаты таможенных платежей определены: залог товаров и иного имущества; банковская гарантия; перечисление денежных средств; поручительство. Способ обеспечения выбирается плательщиком. Размер обеспечения зависит от суммы таможенных платежей, процентов, подлежащих уплате при выпуске товаров для свободного обращения или их вывозе в соответствии с таможенным режимом экспорта.

Взыскание таможенных платежей и налогов осуществляется таможенными органами при неуплате или неполной их уплате в установленные сроки хозяйствующим субъектом (глава 18 Федерального закона от 27.11.2010 № 311-ФЗ). До применения мер по принудительному взысканию таможенных пошлин, налогов таможенный орган выставляет лицу, ответственному за их уплату, требование об уплате таможенных платежей.

Меры принудительного взыскания таможенных платежей не применяются в следующих случаях (п. 5 ст. 348 Таможенного кодекса):

- если требование об уплате таможенных платежей не выставлено в течение трех лет со дня истечения срока их уплаты либо со дня наступления события, влекущего обязанность лиц уплачивать таможенные пошлины, налоги;
- если размер неуплаченных сумм таможенных пошлин, налогов не превышает 5 евро по курсу валюты страны-члена Таможенного союза, на территории которой возникла обязанность по уплате пошлин и налогов.

Взыскание таможенных платежей может быть организовано за счет следующих финансовых ресурсов (рис. 5).

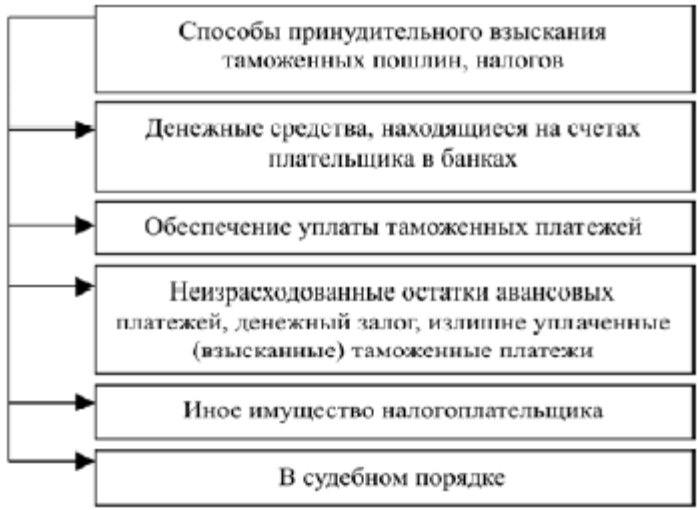
Способы принудительного взыскания таможенных пошлин, налогов
Денежные средства, находящиеся на счетах плательщика в банках
Обеспечение уплаты таможенных платежей
Неизрасходованные остатки авансовых платежей, денежный залог, излишне уплаченные (взысканные) таможенные платежи
Иное имущество налогоплательщика
В судебном порядке

Рис. 5. Способы принудительного взыскания таможенных платежей

Решение о бесспорном взыскании средств со счетов плательщика в банке принимается таможенным органом не позднее 60 календарных дней со дня истечения срока исполнения требования об уплате таможенных платежей. В случае обращения взыскания в отношении различных способов обеспечения уплаты таможенных платежей уплату налогов и пошлин осуществляет гарант, поручитель налогоплательщика. Уплата осуществляется также из сумм денежного залога.

Согласно ст. 156 Федерального закона от 27.11.2010 № 311-ФЗ, на имущество налогоплательщика может быть наложен арест как действие таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности плательщика таможенных пошлин, налогов. Однако, такие меры применяются, если таможенные органы располагают доказательствами, что налогоплательщик примет меры скрыться или скрыть свое имущество. Арест распространяется только на то имущество, которого достаточно для покрытия расходов на уплату таможенных пошлин и налогов. При этом арест может быть полным или частичным, его наложение осуществляется в присутствии понятых.

При неисполнении требования об уплате таможенных платежей и недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах плательщика либо отсутствии информации о счетах

плательщика таможенные органы вправе взыскивать подлежащие уплате таможенные платежи за счет неизрасходованного остатка невостребованных сумм авансовых платежей или денежного залога, либо за счет иного имущества плательщика, в том числе за счет наличных денежных средств.

Распоряжение таможенного органа о бесспорном списании средств с банковского счета должно быть исполнено не позднее операционного дня, следующего за получением такого распоряжения.

Пени начисляются за каждый календарный день просрочки уплаты таможенных пошлин, налогов начиная со дня, следующего за днем истечения сроков уплаты таможенных пошлин, налогов, по день исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов либо по день принятия решения о предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов. Расчет пеней производится на основе ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации: за каждый день просрочки начисляется одна трехсотая ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации от суммы неуплаченных таможенных платежей (недоимки). Весьма важными для налогоплательщика являются следующие положения. В случае просрочки платежа вместе с пени уплачиваются суммы недоимки, имевшие место в деятельности налогоплательщика. Сроки уплаты пени и сумм таможенных пошлин, налогов совпадают. Однако пени могут быть перечислены не позднее одного месяца со дня уплаты сумм таможенных пошлин, налогов. Подача заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов не отменяет обязанности по уплате недоимки и пеней.

Требование об уплате таможенных платежей оформляется извещением таможенного органа в письменной форме. Форма требования включает в себя следующие данные:

• сумма подлежащих уплате таможенных платежей;

• размер пеней и (или) процентов, начисленных на день выставления требования;

• срок уплаты таможенных платежей;

• срок исполнения требования;

• меры по принудительному взысканию таможенных платежей и обеспечению их взыскания, которые применяются в случае неисполнения требования плательщиком;

• основания выставления требования.

Требование необходимо направить налогоплательщику не позднее 10 рабочих дней со дня обнаружения фактов неуплаты

или неполной уплаты таможенных платежей. Все выявленные нарушения должны быть оформлены актами таможенных органов. Уточненное требование об уплате обязательных платежей также направляется в течение 10 дней с момента установления изменения обязанности по уплате налогов, пошлин. На исполнение требования отводится не менее 10 рабочих дней и не более 20 календарных дней со дня получения указанного требования. Уточненное требование должно быть исполнено в течение 10 рабочих дней со дня получения уточненного требования. Применение мер по принудительному взысканию таможенных платежей является следствием неисполнения выставленных таможенными органами требований.

Возврат таможенных пошлин и налогов осуществляется в соответствии с положениями главы 17 Федерального закона от 27.11.2010 № 311-ФЗ. Возврату, как правило, подлежат излишне уплаченные суммы пошлин и налогов. Основанием их уплаты является заявление налогоплательщика, представленное в таможенный орган не позднее трех лет со дня их уплаты либо взыскания. Если факт излишней уплаты установлен таможенным органом, он обязан сообщить об этом налогоплательщику не позднее одного месяца со дня обнаружения. Заявление о возврате таможенных пошлин и налогов налогоплательщику должно быть рассмотрено в течение месяца. При нарушении указанного срока на сумму излишне уплаченных или излишне взысканных таможенных пошлин, налогов, не возвращенную в установленный срок, начисляются проценты за каждый день нарушения срока возврата. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в период нарушения срока возврата.

Возврат уплаченных сумм может быть заменен по желанию налогоплательщика зачетом уплаты налогов и пошлин в счет аналогичных платежей, пеней и штрафов. Законодательством предусмотрены случаи, когда возврат таможенных пошлин и налогов невозможен (рис. 6).

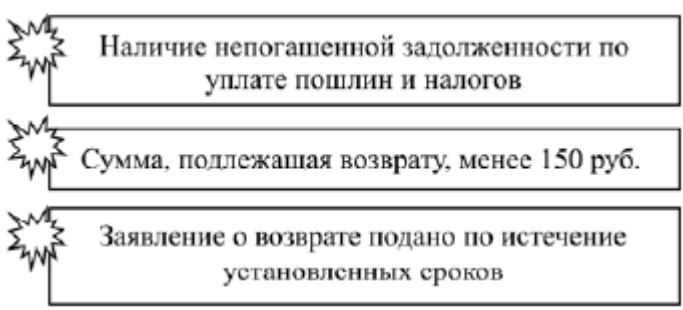
Наличие непогашенной задолженности по уплате пошлин и налогов
Сумма, подлежащая возврату, менее 150 руб.
Заявление о возврате подано по истечение установленных сроков

Рис. 6. Условия, при которых возврат пошлин и налогов невозможен

Законодательством также предусмотрены другие случаи возврата таможенных пошлин и налогов:

1) плательщик получает отказ в выпуске товаров в выбранном режиме;

2) таможенная декларация отозвана;

3) законодательством предусмотрен возврат уплаченной суммы налога и пошлины при помещении товаров под процедуры реэкспорта, уничтожения, отказа в пользу государства, реимпорта;

4) таможенная процедура изменена и предусматривает более низкие налоги и пошлины;

5) восстановлены режим наиболее благоприятствуемой нации и тарифных преференций;

6) возврат (полностью или частично) предварительной специальной, антидемпинговой и компенсационной пошлины в соответствии с законодательством.

При недостаточности средств на банковском счете в целях погашения задолженности взыскание может быть обращено на иное имущество плательщика.

Задолженность по таможенным пошлинам и налогам может признана безнадежной в ряде случаев, в том числе, в результате признания должника-индивидуального предпринимателя банкротом, при ликвидации организации, в случаях смерти лица, а также принятия судом акта, согласно которому, уполномоченные органы утрачивают возможность взыскания средств.

Приказ Минфина России от 12.11.2013 № 107н[29] устанавливает Правила указания информации, идентифицирующей платеж, в расчетных документах на перечисление таможенных и иных платежей от внешнеэкономической деятельности, а также Правила указания информации, идентифицирующей платеж, в расчетных документах на перечисление налогов и сборов, иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, администрируемых налоговыми органами. Указанные нормы призваны обеспечить автоматизированную обработку информации, содержащуюся в расчетных документах органами Федерального казначейства, налоговыми и таможенными органами. Один расчетный документ на перечисление таможенных платежей составляется по одному таможенному платежу в соответствии с бюджетной классификацией Российской Федерации по одному коду.

2.3. Особенности налогообложения в рамках различных таможенных процедур

Перемещение товаров через таможенную границу Таможенного союза (с 01.01.2015 – Евразийского экономического союза) связано с необходимостью декларирования товаров, которое осуществляется непосредственно лицом самостоятельно или его представителем. Декларация может быть оформлена в письменной или электронной форме. В случаях представления письменного варианта требуется электронная копия декларации. Различают четыре вида декларации (в зависимости от выбранной таможенной процедуры и лиц-декларантов): декларация на товары; транзитная декларация; пассажирская таможенная декларация; декларация на транспортное средство. Декларант обязан также представлять документы, послужившие основой для составления декларации. Таможенный орган должен произвести регистрацию деклараций в течение двух часов или отказать в регистрации по следующим основаниям:

• декларация представлена не тем лицом, которое должно было это сделать;

• в декларации указаны не все необходимые данные;

• декларация не оформлена должным образом, отсутствуют соответствующие способы ее удостоверения;

• с товаром не произведены необходимые действия при прохождении таможенных процедур на границе;

• декларация представлена таможенному органу, не уполномоченному регистрировать декларацию.

Рассмотрим порядок установления сроков для представления таможенной декларации в таможенные органы при перемещении товаров через границу (табл. 6).

Таблица 6 – Сроки представления таможенной декларации в таможенные органы

Условия	Сроки подачи декларации
Ввоз товаров на таможенную территорию Таможенного союза	До истечения сроков временного хранения
Вывоз товаров за пределы таможенной территории Таможенного союза	До момента убытия товаров
Перемещаются в порядке возврата на территорию Таможенного союза	Если товары стали предметом административного нарушения, преступления и подлежат возврату, то декларация подается в течение 30 дней со дня вступления в силу решений суда, таможенного органа. Если сроки нарушены, таможенные органы вправе задержать товары на таможенной границе

Таможенная декларация может быть подана до момента ввоза товаров на таможенную территорию. При этом некоторые данные, которые пока не известны декларанту, могут отсутствовать в декларации. Их следует внести позднее. При дальнейшем оформлении товаров на таможенной границе при изменении их стоимости или объема необходимо представить документы, подтверждающие эти факты. Если в течение 30 дней товары не предъявлены таможенному органу, уполномоченный орган вправе отказать в выпуске таких товаров.

Подчеркнем, что вместе с таможенной декларацией в таможенный орган участник внешнеэкономической деятельности представляет:

- договоры международной купли-продажи или другие виды договоров, заключенных при совершении внешнеэкономической деятельности;
- коммерческие документы, находящиеся в распоряжении декларанта;
- перевозочные документы, подтверждающие процедуру перемещения товаров;
- документы, подтверждающие соблюдение ограничений, запретов;
- документы, подтверждающие уплату таможенных пошлин и налогов, а также право на льготы по их уплате;
- документы, обосновывающие применение кодов Товарной номенклатуры ВЭД;
- документы, подтверждающие происхождение товаров;
- документы, содержащие обоснование заявленной таможенной стоимости товаров;
- другие документы согласно законодательству.

Выбор таможенной процедуры (рис. 7) осуществляется лицом, осуществляющим перемещение товаров через таможенную границу, самостоятельно, а разрешение помещения под

выбранную процедуру – с разрешения таможенного органа. Действие таможенной процедуры начинается с момента выпуска товаров под соответствующей процедурой.

Применение таможенных процедур регулируется как Таможенным кодексом Таможенного союза, так и законодательством стран-членов Таможенного союза.

Согласно пп. 26 п. 1 ст. 4 Таможенного кодекса, таможенная процедура представляет собой совокупность норм, определяющих порядок распоряжения и использования товаров, находящихся на территории Таможенного союза или за ее пределами. В разделе 6 Таможенного кодекса раскрыты особенности применения таможенных процедур, включая сроки их действия.

Таким образом, таможенная процедура устанавливает направление перемещения через таможенную границу; цель перемещения; статус товаров; условия помещения товаров под соответствующую процедуру; применения ограничений, установленных законодательством о регулировании ВЭД; порядок уплаты таможенных пошлин и налогов.

Рассмотрим особенности таможенных процедур с точки зрения движения товаров через границу, пребывания на границе и налогообложения.

Рис. 7. Виды таможенных процедур, предусмотренные Таможенным кодексом Таможенного союза

Выпуск товаров для внутреннего потребления – это таможенный режим, при котором иностранные товары, ввезенные на таможенную территорию Таможенного союза, используются без ограничений. Приобрести статус находящихся в свободном обращении товары могут при соблюдении следующих условий:

• уплачены таможенные пошлины и налоги;

• соблюдены ограничения, установленные законодательством, а также представлены документы, подтверждающие соблюдение ограничений в случаях применения специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер.

Товары, произведенные в странах-членах Таможенного союза при вывозе их в другие страны для постоянного нахождения за пределами Таможенного союза, могут быть помещены под процедуру экспорта. Режим экспорта применяется на следующих условиях:

• уплачены вывозные таможенные пошлины, за исключением

случаев, когда предусмотрены льготы по уплате пошлин;

• соблюдены запреты и ограничения, установленные законодательно; • представлены сертификаты о происхождении товаров, вошедших в перечень Комиссии Таможенного союза.

Регулирование деятельности по экспорту отражено в Федеральном законе от 18.07.1999 г. № 183-ФЗ «Об экспортном контроле».

Режим **таможенного транзита** предусмотрен для как для иностранных товаров, так и для товаров Таможенного союза, перемещаемых без уплаты таможенных пошлин, налогов, а также без применения к товарам мер нетарифного и технического регулирования. Перемещение товаров под процедурой экспорта по территории стран-членов Таможенного союза не требует оформления процедуры таможенного транзита. Данная процедура может быть разрешена таможенными органами, если представлены необходимые документы, включая транзитную декларацию, транспортные средства международной перевозки оборудованы в соответствии с требованиями и т. д. В целях обеспечения применения процедуры таможенного транзита предпринимаются следующие меры: установление таможенного сопровождения, установление маршрута перевозки. Срок таможенного транзита не может превышать срок, определяемый из расчета не более одного месяца на каждые две тысячи километров.

Переработка на таможенной территории – это процедура, предполагающая ввоз иностранных товаров с целью их переработки на таможенной территории в течение установленного срока (срока переработки товаров) при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории Таможенного союза в определенный срок. Устанавливается полное условное освобождение от уплаты таможенных пошлин, налогов. Комиссия Таможенного союза вправе определять товары, запрещенные к применению данной процедуры. Нормы, определяющие порядок применения процедуры переработки на таможенной территории, включают условия помещения товаров под таможенный режим, виды операций и сроки переработки товаров, порядок идентификации иностранных товаров в продуктах переработки, нормы выхода продуктов переработки и отходов, порядок налогообложения остатков на территории Таможенного союза.

Различают **следующие способы идентификации** иностранных товаров для переработки на таможенной территории в продуктах переработки:

1) проставление заявителем, переработчиком или

должностным лицом таможенного органа печатей, штампов, цифровой или другой маркировки на ввезенные товары;

2) подробное описание ввезенных товаров, их фотографирование, изображение в масштабе;

3) сопоставление результатов исследования проб или образцов ввезенных товаров и результатов их переработки;

4) использование серийных номеров или другой маркировки производителя ввезенных товаров.

Операции по переработке включают следующие действия:

1) собственно переработку или обработку товаров;

2) изготовление новых товаров, в том числе монтаж, сборку или разборку товаров;

3) ремонт товаров, в том числе их восстановление, замену составных частей, восстановление их потребительских свойств;

4) использование иностранных товаров в качестве сырья для производства товарной продукции.

Срок переработки товаров установлен в пределах трех лет, кроме случаев, когда срок продлен. Данный срок включает процесс переработки, а также время, затрачиваемое на вывоз продуктов переработки.

Отходы, образовавшиеся в результате переработки товаров, необходимо поместить под иные таможенные процедуры. Таможенная стоимость отходов определяется решением Комиссии Таможенного союза. Потери, сложившиеся в результате производственной переработки, не подлежат помещению под таможенные процедуры.

Режим переработки для внутреннего потребления отличается от ранее рассмотренного тем, что ввезенные товары после их переработки должны быть помещены под процедуру выпуска для внутреннего потребления. На этапе переработки пошлины и налоги не уплачиваются, но при последующем выпуске уплачиваются в полном объеме.

Данная процедура может быть применен в следующих случаях:

1) суммы таможенных пошлин, подлежащие уплате в отношении продуктов переработки, ниже тех, которые подлежали бы уплате на день помещения ввезенных товаров под таможенный режим переработки для внутреннего потребления, если бы они были выпущены для свободного обращения;

2) таможенные органы могут идентифицировать ввезенные товары в продуктах переработки;

3) продукты переработки не могут быть восстановлены в первоначальном состоянии экономически выгодным способом;

4) представлены документы, раскрывающие условия

переработки.

Операции по переработке включают собственно переработку, при которой первоначальные товары теряют свои индивидуальные свойства, в том числе монтаж, сборку или разборку товаров. Не признаются операциями по переработки товаров действия, обеспечивающие сохранность товаров, выращивание животных, растений, копирование и размножение информации. Срок переработки товаров не должен превышать одного года. Обязанность по уплате пошлин и налогов возникает с момента регистрации таможенной декларации таможенным органом. Пошлины и налоги применяются к продуктам переработки.

Переработка вне таможенной территории представляет собой таможенную процедуру, при которой товары вывозятся с таможенной территории для переработки с последующим ввозом на территорию Таможенного союза с полным условным освобождением от уплаты вывозных таможенных пошлин и налогов. Товары в процессе переработки могут быть заменены на аналогичные иностранные товары (совпадают по описанию, техническим характеристикам), если товары подвергаются ремонту, перемещаются трубопроводным транспортом. Ст. 255 Таможенного кодекса Таможенного союза устанавливает методы идентификации товаров в продуктах их переработки:

1) проставление заявителем или должностным лицом таможенного органа печатей, штампов, цифровой или другой маркировки на вывозимые товары;

2) подробное описание товаров, их фотографирование, изображение в масштабе;

3) сопоставление результатов исследования предварительно взятых проб или образцов вывозимых товаров и продуктов их переработки;

4) использование серийных номеров или другой маркировки производителя вывозимых товаров;

5) иные способы идентификации.

Срок переработки товаров вне таможенной территории не должен превышать двух лет. Срок переработки может быть продлен в пределах двухлетнего срока в течение 10 дней, которые отводятся для рассмотрения заявления лица, получившего разрешение на переработку товаров вне таможенной территории.

Данная таможенная процедура предполагает представление отчетности не реже одного раза в месяц, подтверждающей соблюдение всех требований в рамках процедуры переработки. Если товары для переработки вывозятся партиями, то контроль за соблюдением объемов переработки осуществляется в течение 30

дней с момента окончания такой переработки.

Продукты переработки должны быть помещены под таможенную процедуру реимпорта, экспорта или выпуска для внутреннего потребления. Уплата таможенных пошлин и налогов в случаях выбора процедуры выпуска для внутреннего потребления производится исходя из стоимости продуктов переработки, непосредственно процесса переработки. В случае помещения товаров под таможенную процедуру экспорта таможенная стоимость товаров определяется на дату регистрации таможенной декларации при помещении товаров под процедуру переработки вне таможенной территории. При этом с суммы вывозных таможенных пошлин уплачиваются проценты, начисляемые за период нахождения товаров под процедурой переработки, как если бы этот период был периодом действия отсрочки по уплате пошлин.

Временный ввоз – предполагает временное использование иностранных товаров на таможенной территории Таможенного союза с полным или частичным освобождением от уплаты таможенных пошлин, налогов и без применения к этим товарам мер нетарифного регулирования. При этом товары должны быть в последующем помещены под процедуру реэкспорта. Процедуру временного ввоза нельзя применять в отношении пищевых продуктов, напитков, табачных изделий, промышленных отходов, запрещенных к ввозу товаров. Примечательно, что временно ввезенные товары должны оставаться в неизменном состоянии и находится в пользовании декларанта. При получении разрешения таможенного органа декларант, тем не менее, может передать товары иному лицу в пользование. Соблюдение всех требований в рамках процедуры временного ввоза при этом является обязательным. Срок действия процедуры – два года, однако, он может быть более коротким, а также может быть продлен таможенным органом.

Международными договорами, Комиссией Таможенного союза определяется перечень товаров, временно ввозимых с полным условным освобождением от уплаты таможенных пошлин, налогов, а также условия такого освобождения. Пошлины и налоги не уплачиваются, в случае временного ввоза[30]:

• контейнеров, поддонов, других видов многооборотной тары и упаковок;

• товаров в рамках развития внешнеторговых отношений, международных связей в сфере науки, культуры, кинематографии, спорта и туризма;

• с целью оказания международной помощи.

При частичном условном освобождении от уплаты таможенных пошлин, налогов за каждый полный и неполный календарный месяц нахождения товаров на таможенной территории уплачивается 3 % суммы таможенных пошлин, налогов, которая подлежала бы уплате, если бы товары были помещены под процедуру выпуска для внутреннего потребления. Периодичность уплаты пошлин и налогов определяется в этом случае таможенным органом.

Если после применения процедуры временного ввоза товары помещаются под процедуру выпуска для внутреннего потребления, ставки ввозных пошлин и налогов определяются на день регистрации таможенной декларации, представленной в момент помещения товаров под процедуру временного ввоза. На суммы пошлин и налогов, подлежащих уплате, начисляются проценты, как если бы декларант получил отсрочку по их уплате на период временного ввоза. Проценты, однако, могут быть отменены для отдельных категорий товаров, например, для гражданских пассажирских самолетов[31].

Значительный интерес представляет режим таможенного склада. При его применении в отношении ввезенных иностранных товаров таможенные пошлины, налоги не уплачиваются. Общий срок хранения товаров под процедурой склада не может превышать трех лет. Хранение товаров организовано на таможенном склад – специально выделенном и обустроенном для этих целей помещении и (или) открытых площадках.

Если срок годности товара составляет менее 180 дней со дня декларирования товара на границе, его не следует помещать на склад таможенного хранения. Процедура таможенного склада может на время заменить таможенную процедуру переработки на таможенной территории или временного ввоза. Если товары имеют ограниченный срок годности, но были помещены под эту процедуру, то за 180 дней до окончания срока годности товары следует поместить под иную процедуру. Товары, помещенные на таможенный склад, могут подвергаться различным действиям, указанным в Таможенном кодексе, включая сортировку, дробление партий, маркировку, упаковку, отбор проб и образцов и т. д.

В режиме таможенного склада могут храниться товары, помещенные под процедуру экспорта, но в течение 6 месяцев. Если таможенный склад прекращает свою деятельность, товары следует поместить на другой склад или под другую таможенную процедуру в течение 60 дней со дня, следующего за днем принятия решения о прекращении деятельности склада. Допускается одновременное применение процедуры таможенного

склада с другими процедурами. Однако, при этом товары в течение трех рабочих дней должны быть вывезены с территории таможенного склада.

Таблица 7 – Типы таможенных складов

Типы склада	Способ использования
Склад открытого типа	Хранение любых товаров и использование любыми лицами
Склад закрытого типа	Хранение товаров владельца таможенного склада
Специально оборудованные склады	Хранение товаров, способных причинить вред другим товарам или требующих особых условий хранения

Владельцами таможенного склада могут быть юридические лица с включением их в Реестр владельцев таможенных складов. Таможенный кодекс Таможенного союза определяет обязанности владельцев таможенных складов:

1) соблюдать условия и требования, установленные законодательством отношении хранения товаров на таможенном складе;

2) вести учет хранимых товаров и представлять в таможенные органы отчетность о хранении таких товаров;

3) обеспечивать сохранность товаров, находящихся на таможенном складе; обеспечивать невозможность доступа посторонних лиц к хранимым товарам без разрешения таможенного органа;

4) уплачивать таможенные пошлины, налоги в случаях, предусмотренных законодательством

5) в случае утраты товаров, выдачи товаров без разрешения таможенных органов уплатить ввозные пошлины и налоги

6) сообщать в таможенный орган обо всех изменениях, произошедших с момента внесения в реестр владельцев таможенного склада в течение пяти рабочих дней со дня таких изменений.

К завершающим таможенным процедурам, как уже ранее было отмечено, относятся процедуры: реимпорт, реэкспорт, уничтожение, отказ в пользу государства.

Иностранные товары, помещенные под таможенную процедуру **уничтожения**, уничтожаются под таможенным контролем без уплаты таможенных пошлин, налогов. Товары уничтожаются за счет декларанта. Помещение отдельных товаров под режим уничтожения невозможно в отношении следующих товаров:

1) культурных ценностей;

2) видов животных и растений, находящихся под угрозой исчезновения, кроме случаев пресечения эпидемий;

3) товаров, принятых таможенными органами в качестве предмета залога, до его прекращения;

4) изъятых товаров или товаров, на которые наложен арест в соответствии с законодательством;

5) иных товаров, перечень которых может устанавливаться решением Комиссии Таможенного союза.

Таблица 8 – Сравнение процедур реимпорта и реэкспорта

Содержание процедуры	Реимпорт	Реэкспорт
Движение товаров	ввоз товаров, ранее вывезенных с таможенной территории Таможенного союза	вывоз товаров, ранее ввезенных на таможенную территорию Таможенного союза
Обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов	возврат (зачет) ранее уплаченных вывозных таможенных пошлин; уплата ввозных налогов, которые ранее не были уплачены в связи с вывозом	возврат (зачет) ввозных таможенных пошлин, налогов; вывозные пошлины и налоги не уплачиваются
Условия помещения под процедуру	Могут быть помещены ранее вывезенные под процедурами экспорта, временного вывоза, переработки вне таможенной территории товары, которые ввозятся на территорию Таможенного союза	Помещаются иностранные товары, ввезенные с нарушением мер нетарифного регулирования, продукты переработки под процедурой переработки на таможенной территории. Возвращаются товары по причине нарушения условий сделки, помещенные ранее под процедуру выпуска для внутреннего потребления

Применение данного режима также невозможно, если уничтожение товаров может нанести ущерб окружающей среде. Если уничтожение товаров сопровождается образованием отходов, то для целей налогообложения они рассматриваются как иностранные товары, ввезенные на таможенную территорию Таможенного союза, и должны быть помещены под какую-либо процедуру. Декларантом в этом случае уплачиваются пошлины и налоги в соответствии с особенностями таможенной процедуры. Если коммерческое использование отходов невозможно, они рассматриваются как товары Таможенного союза.

Режим отказа в пользу государства предполагает безвозмездную передачу одному из государств-членов Таможенного союза товаров без уплаты таможенных пошлин, налогов, а также без применения к ним мер нетарифного регулирования. Конкретный перечень товаров, который не может быть помещен под данную процедуру, устанавливается

Комиссией Таможенного союза.

В состав специальных таможенных режимов включен режим **временного вывоза**, при котором товары Таможенного союза вывозятся с таможенной территории и временно используются за ее пределами. В отношении товаров устанавливается полное освобождение от уплаты вывозных таможенных пошлин и налогов с последующим помещением под таможенную процедуру реимпорта. Временно вывезенные товары должны сохранять свое состояние неизменным. С ними возможно совершение лишь отдельных операций (перевозка, хранение, ремонт и др.). При помещении временно вывезенных товаров под таможенную процедуру экспорта (ситуация, когда товары не возвращаются на таможенную территорию Таможенного союза) таможенная стоимость, ставки таможенной вывозной пошлины определяются на дату помещения товаров под эту процедуру. На сумму таможенной пошлины начисляются проценты, как если бы декларантом была использована отсрочка по уплате пошлины на период временного вывоза (начиная с даты регистрации декларации, поданной для помещения товаров под процедуру временного вывоза).

Реализация товаров в **магазинах беспошлинной торговли** осуществляется в розницу физическим лицам, выезжающим с таможенной территории Таможенного союза, или иностранным дипломатическим представительствам. Декларантом таких товаров может выступать только владелец магазина беспошлинной торговли. В случаях прекращения функционирования магазинов товары, помещенные под соответствующую процедуру, следует поместить под иную таможенную процедуру в течение одного месяца. Помещения беспошлинной торговли могут быть представлены торговыми залами, складами, подсобными помещениями. Владелец магазина обязан вести учет в соответствии с законодательством, а также представлять отчет о своей деятельности таможенным органам.

Перемещение припасов осуществляется без уплаты пошлин и налогов, без применения мер нетарифного регулирования. При этом в отношении отдельных товаров могут устанавливаться нормы на объем перемещения припасов. Такие товары подлежат декларированию без помещения под таможенные процедуры. В данном случае речь идет о припасах, предназначенных для потребления пассажирами и членами экипажей водных судов, для обеспечения нормальной эксплуатации и технического обслуживания воздушных судов, поездов, для потребления пассажирами поездов и работниками поездных бригад и др. Использование припасов для иных целей требует их помещения

под таможенные процедуры выпуска для внутреннего потребления или экспорта.

Специ**альная таможенная процедура** вводится в отношении определенных категорий товаров в соответствии с условиями, установленными Комиссией Таможенного союза, без уплаты пошлин и налогов[32]. Применение данной процедуры регулируется Правительством Российской Федерации.

В перечень товаров, попадающих под специальную таможенную процедуру, включены:

• товары, предназначенные для обеспечения функционирования посольств, консульств и иных официальных представительств государств – членов таможенного союза за пределами таможенной территории таможенного союза

• вооружение, военная техника, боеприпасы и иные материальные средства, перемещаемые через таможенную границу таможенного союза между воинскими частями (учреждениями, формированиями) государств – членов таможенного союза, дислоцированными на территории таможенного союза и за пределами этой территории;

• товары, предназначенные для предупреждения и ликвидации стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций;

• некоторые другие.

Законодательно предусмотрены также некоторые виды иностранных товаров и ситуации их перемещения, когда специальная таможенная процедура может быть применена.

2.4. Налогообложение иностранных юридических лиц, связанных и не связанных с деятельностью на территории Российской Федерации

Иностранные организации могут получать доходы от деятельности на территории Российской Федерации через постоянное представительство, под которым понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение. При этом деятельность должна осуществляться регулярно и быть связана со следующими видами работ:

- пользование недрами и (или) использование других природных ресурсов;
- проведение предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;
- продажа товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;
- осуществление иных работ, оказание услуг.

Если деятельность иностранной организации является подготовительной или вспомогательной, то деятельностью в форме постоянного представительства она не признается налоговым законодательством. К подготовительной или вспомогательной деятельности Налоговым кодексом Российской Федерации отнесены (п. 4 ст. 306):

1) использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации и (или) поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации, до начала такой поставки;

2) содержание запаса товаров, принадлежащих иностранной организации, исключительно для целей их хранения, демонстрации и (или) поставки до начала такой поставки;

3) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров иностранной организацией;

4) содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, ведения бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы

или изучения рынка товаров (работ, услуг), реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью этой организации;

5) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей простого подписания контрактов от имени этой организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации.

В группу операций в рамках деятельности постоянного представительства не включаются действия по заключению иностранной организацией договора простого товарищества, предоставлению персонала для работы на территории Российской Федерации, ввозу в Российскую Федерацию или вывозу из Российской Федерации товаров. Получение дивидендов иностранной организацией по российским ценным бумагам, участие в капитале российской организации также не признается деятельностью в рамках постоянного представительства. Осуществление операций иностранной организацией через брокера, комиссионера, профессионального участника рынка ценных бумаг не является деятельностью постоянного представительства иностранной организации в России.

В целях исчисления налога на прибыль по деятельности иностранной организации объектом налогообложения признаются:

• доход, полученный иностранной организацией в результате осуществления деятельности на территории Российской Федерации через ее постоянное представительство, уменьшенный на величину произведенных этим постоянным представительством расходов;

• доходы иностранной организации от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом постоянного представительства этой организации в Российской Федерации за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов;

• другие доходы от источников в Российской Федерации, связанные с деятельностью постоянного представительства.

Исчисление налога на прибыль при наличии у иностранной организации нескольких обособленных подразделений осуществляется раздельно по каждому из них. В отношении иностранной организации применяется налоговая ставка 15 % – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций. Ставки 0 %, 9 % и 15 % применяются к доходам от владения государственными и муниципальными ценными бумагами, которые определены п. 4 ст. 284 Налогового кодекса Российской Федерации.

При отсутствии у иностранной организации постоянного представительства на территории Российской Федерации и получении доходов применяются ставки налога на прибыль: 20 % и 10 % (от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок).

Иностранные организации представляют налоговую декларацию и годовой отчет в налоговый орган по месту нахождения постоянного представительства на территории Российской Федерации.

Налогообложению также подлежит деятельность иностранной организации на строительной площадке. Под строительной площадкой понимается:

1) место строительства новых, а также реконструкции, расширения, технического перевооружения и (или) ремонта существующих объектов недвижимого имущества (за исключением воздушных и морских судов, судов внутреннего плавания и космических объектов);

2) место строительства и (или) монтажа, ремонта, реконструкции, расширения и (или) технического перевооружения сооружений, в том числе плавучих и буровых установок, а также машин и оборудования, нормальное функционирование которых требует жесткого крепления на фундаменте или к конструктивным элементам зданий, сооружений или плавучих сооружений.

Срок существования стройплощадки и ведения деятельности на ней завершается подписанием заказчиком (застройщиком) акта сдачи-приемки объекта или предусмотренного договором комплекса работ.

Срок деятельности на строительной площадке, которая подлежит налогообложению, включает срок подготовительных, строительных и монтажных работ, в том числе по созданию инфраструктуры. Работы, переданные субподрядчикам, также включаются в виды деятельности постоянного представительства на строительной площадке. Моментом начала существования строительной площадки является более ранняя из дат: дата подписания акта о передаче площадки подрядчику или дата фактического начала работ. Дата подписания заказчиком акта сдачи-приемки объекта считается датой прекращения деятельности на строительной площадке. Деятельность на строительной площадке может быть приостановлена по решению федеральных, региональных или местных органов власти. Данная

ситуация называется консервацией, которая устанавливается на срок более 90 дней. При возобновлении деятельности после перерыва работ на строительной площадке в общий срок ее деятельности включается период перерыва и период возобновления работ в следующих случаях:

1) территория (акватория) возобновленных работ является территорией (акваторией) прекращенных ранее работ или вплотную примыкает к ней;

2) продолжающиеся или возобновленные работы на объекте поручены лицу, ранее выполнявшему работы на этой строительной площадке, или новый и прежний подрядчики являются взаимозависимыми лицами.

Иностранная организация, не имеющая постоянного представительства на территории Российской Федерации, может получать доходы от источников в Российской Федерации (ст. 309 Налогового кодекса Российской Федерации). Ставки налога на прибыль организаций, применяемые к таким доходам (п. 2 ст. 284 НК РФ), приведены в табл. 9.

Исчисление и уплата налогов по доходам, полученным иностранными организациями, имеющими источники доходов в России, осуществляется налоговыми агентами (п. 1.1 ст. 309 Налогового кодекса Российской Федерации). Исключение составляют отдельные случаи:

1) полученный доход относится к доходам постоянного представительства получателя дохода в Российской Федерации, при этом налоговый агент уведомлен о данном факте и имеет нотариально заверенную копию свидетельства о постановке получателя дохода на учет в налоговых органах (свидетельство должно быть оформлено не ранее, чем в предшествующем налоговом периоде;

2) если в отношении дохода, выплачиваемого иностранной организации, предусмотрена налоговая ставка 0 %;

3) доходы получены при выполнении соглашений о разделе продукции, при этом законодательством Российской Федерации о налогах и сборах предусмотрено освобождение таких доходов от налогообложения;

4) при выплате доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в Российской Федерации, при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту соответствующего подтверждения;

5) случаи выплаты доходов организациям, являющимся иностранными организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со статьей 3 Федерального

закона «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»

6) при выплате процентных доходов по ценным бумагам органов власти Российской Федерации всех уровней и др.

Таблица 9 – Виды доходов иностранных организаций, не имеющих постоянного представительства, от российских источников и налоговые ставки

Доходы	Налоговая ставка
дивиденды, выплачиваемые иностранной организации - акционеру (участнику) российских организаций	15%
-доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц; -доходы по иным долговым обязательствам российских организаций; - доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности; - доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации, в том числе доходы от лизинговых операций; - штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами, органами местного самоуправления договорных обязательств; - доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей); -доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации; -доходы от международных перевозок; - иные аналогичные доходы	20%
доходы, полученные по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов	0%, 9%, 15%
-доходы от предоставления в аренду или субаренду морских и воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках	10%

Если условиями международных договоров в отношении иностранных организаций предусмотрены пониженные ставки налога на прибыль, налоговый агент исчисляет и уплачивает налог по этой пониженной ставке (п. 3 ст. 310 Налогового кодекса Российской Федерации). Налоговый агент представляет информацию о суммах перечисленных налогов по месту своего нахождения по форме, установленной Приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 14 апреля 2004 г.

№ САЭ-3-23/286@ «Об утверждении формы налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов».

Согласно положениям об избежании двойного налогообложения, доходы российских организаций, полученные от источников за пределами Российской Федерации, подлежат налогообложению в соответствии с законодательством иностранных государств. При этом уплаченные суммы налога засчитываются при уплате этой организацией налога в Российской Федерации. При наличии обособленных подразделений российских организаций налоги уплачиваются по месту нахождения этих подразделений.

Для целей налогообложения определяющее значение имеет статус юридических и физических лиц, которые являются резидентами или нерезидентами данного государства. Для физических лиц объекты налогообложения устанавливает ст. 209 Налогового кодекса Российской Федерации. Налогообложению НДФЛ у резидентов подлежит доход, полученный от источников в Российской Федерации, а также за ее пределами. Для нерезидентов – доходы от источников в Российской Федерации. В отношении доходов юридических лиц также действует ряд правил, закрепленных налоговым законодательством. Налогообложению по российскому законодательству подлежит деятельность иностранных организаций, имеющих на территории России обособленные подразделения, либо получающих доход от источника в Российской Федерации.

Для налоговых резидентов предусмотрены также следующие нормы. Если в соглашении об избежании двойного налогообложения с другим государством не предусмотрен зачет налога, уплаченного согласно законодательству другого государства, то он не засчитывается при плате налога в России. Если же соглашение заключено, то налогоплательщик должен представить в налоговые органы официальное подтверждение того, что он является резидентом этого государства.

Подтверждение статуса налогового резидента Российской Федерации осуществляется на основе соответствующего информационного сообщения Федеральной налоговой службы "О процедуре подтверждения статуса налогового резидента Российской Федерации". Согласно его положениям, справки, подтверждающие статус резидентства, выдаются Межрегиональной инспекцией Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных (МИ ФНС России по ЦОД). Такая справка выдается в течение 30 дней со дня поступления всех документов в МИ ФНС России по ЦОД.

Для получения Подтверждения российские организации и обособленные подразделения иностранных организаций должны представить в налоговый орган заявление, подписанное руководителем организации, а также копии документов, подтверждающих факт получения доходов в иностранном государстве (договор, решение собрания акционеров о выплате дивидендов и т. д.). в заявлении необходимо указать реквизиты организации; календарный год, за который организация желает получить Подтверждение; наименование государства, в адрес которого будет направлено Подтверждение.

Российские и иностранные организации в целях возврата НДС, включенного в стоимость услуг резидентами иностранных государств Европейского Союза, обязаны представить перечень следующих документов:

• заявление на бланке организации;

• копия Устава организации;

• копия договора на оказание услуг, на основании которого осуществляется возврат НДС;

• копия договора на оказание услуг по возврату НДС.

Российские и иностранные физические лица направляют в налоговый орган:

• заявление (оно составляется в произвольной форме с указанием ИНН, ОГРНИП налогоплательщика, календарного года, по данным которого плательщик запрашивает Подтверждение);

• копии документов, свидетельствующих о получении доходов в иностранном государстве;

• копии документов, удостоверяющих личность;

• копию заграничного паспорта;

• таблицу с расчетом времени нахождения на территории Российской Федерации.

Форма упомянутой таблицы рекомендована Федеральной налоговой службой. Количество дней пребывания в России определяется на основе даты въезда и выезда с территории Российской Федерации. Налоговый резидент должен находится на территории Российской Федерации не менее 183 календарных дней. Данный период не должен прерываться на периоды выезда за рубеж в целях обучения, лечения и т. д.

В международной практике для целей облегчения налоговой нагрузки резидентам данной фискальной территории предоставляется право на применение налоговых освобождений, налоговых кредитов и налоговых вычетов на налоги, уже уплаченные в соответствии с зарубежным законодательством. Метод налоговых освобождений заключается в уменьшении налоговой базы в стране резидентства на сумму доходов,

полученных в зарубежном государстве. Это означает, что они подлежат налогообложению в стране получения этих доходов. Данный метод устранения двойного налогообложения имеет преимущества и недостатки. Среди преимуществ метода специалисты отмечают его простоту с точки зрения организации налогообложения и налогового администрирования, определенность с позиций применения законодательных норм. Вместе с тем, данный метод обеспечивает преимущества, прежде всего, для налогоплательщика, поскольку государство теряет налогооблагаемые доходы, а, следовательно, налоговые поступления.

Метод налогового кредита предполагает уменьшение сумм налогов, подлежащих уплате в стране резидентства, на сумму налогов, уплаченных в зарубежном государстве. Практика использования данного метода урегулирования вопросов двойного налогообложения требует взаимодействия налоговых органов различных государств, что позволяет контролировать обоснованность заявления налогоплательщика о применении налогового кредита. Вместе с тем, если в зарубежном государстве-источнике дохода налоговая ставка выше ставки страны резидентства, налог уплачивается по этой максимальной ставке. Если ставка в стране резидентства выше, может возникнуть вероятность вывоза налогоплательщиками своего бизнеса в страны с низким уровнем налогообложения, которые для них будут более привлекательными. Как правило, государство предоставляет налоговый кредит по сходным с зарубежными странами налогам. Кроме того, в национальном налоговом законодательстве в большинстве случаев используется комбинация методов налогового освобождения и налоговых вычетов. Для США, Канады, Великобритании в большей степени характерны методы налогового кредитования. Франция является страной с уникальным опытом урегулирования вопросов двойного налогообложения, поскольку применяет метод налоговых вычетов. Он заключается в уменьшении налоговой базы, рассчитанной в государстве резидентства налогоплательщика, на сумму уплаченных в зарубежной юрисдикции налогов. Данный метод признается специалистами наименее выгодным для налогоплательщиков.

Международными налоговыми отношениями, как правило, называют отношения публичного характера между государствами по поводу заключения и исполнения международных налоговых соглашений с целью разграничения налоговой юрисдикции государств, а также отношения между юридическими и (или) физическими лицами различных

государств, возникающие, например, при удержании налоговым агентом налога с иностранного лица у источника выплаты. Международные **соглашения об избежании двойного налогообложения** Российской Федерацией заключаются как со странами дальнего, так и ближнего зарубежья. По форме такие соглашения могут соответствовать одной из трех типовых моделей налогового соглашения:

- типовой форме, разработанной ОЭСР (первый вариант разработан в 1963 г.);
- форме, разработанной налоговыми органами США;
- типовой конвенции об избежании двойного налогообложения, созданной в рамках ООН.

Наиболее распространенным в практике стало типовое соглашение ОЭСР.

Международные налоговые соглашения могут быть классифицированы на общие и специальные. Общие регулируют различные вопросы налогообложения. Специальные посвящены определенным налогам или вопросам налогообложения. Однако, оба вида соглашений, чаще всего, распространяются на прямые налоги. В литературе приводятся виды международных налоговых соглашений, имеющих различные предметы воздействия в сфере налогового регулирования[33]:

- соглашения об оказании административной помощи;
- ограниченные налоговые соглашения;
- общие налоговые соглашения;
- соглашения о налогах на наследства;
- соглашения о налогах по социальному страхованию.

Международные налоговые соглашения имеют ряд преимуществ для развития системы государственного регулирования и налогоплательщиков:

1) способствуют исключению возможности двойного налогообложения одного и того же объекта налогообложения, недопущению налоговой дискриминации;

2) дополняют национальные налоговые законодательства и обеспечивают гармонизацию налоговых систем государств и их правовых основ;

3) положительно влияют на развитие инвестиционной активности;

4) повышают прозрачность налогообложения внешнеэкономической деятельности, предотвращают налоговые правонарушения и злоупотребление возможностями налоговых режимов различных стран;

5) выступают организационно-правовой основой сотрудничества государств в рамках внешнеэкономической

деятельности;

6) исключают возможность потерь средств налогоплательщиков в результате переплаты и дублирования налогов, осуществления налогового планирования.

В период рыночных преобразований Российской Федерацией были заключены соглашения с целым рядом стран: Узбекистан, Беларусь, Украина, Армения, Казахстан, Молдова, Таджикистан, Азербайджан, Туркменистан, Киргизия, Швеция, Болгария, Румыния, Великобритания, Израиль, Венгрия, Китай, Словакия, Бельгия, Канада, Чехия, Югославия, Монголия, ЮАР, Швейцария, Франция, Дания, Финляндия, Италия, Мали, Турция, Египет, Индия, Марокко, Испания, Кипр, Намибия, Иран.

Конституция Российской Федерации (п. 4 ст. 15) закрепляет приоритет норм международного права и международных договоров над нормами российского законодательства. Ст. 7 Налогового кодекса Российской Федерации так же устанавливает приоритет международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения над нормами Налогового кодекса Российской Федерации и других нормативных актов.

В настоящее время Российская Федерация является участником следующих международных конвенций и соглашений, направленных на устранение двойного налогообложения (всего около 80)[34]:

• Конвенция от 17.11.1995 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Чешской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал;

• Соглашение от 29.05.1996 г. между Российской федерацией и Федеративной Республикой Германией «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество»;

• Соглашение от 17.09.2000 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Сирийской Арабской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении в отношении налогов на доходы;

• Соглашение от 09.09.2002 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Сингапур об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении в отношении налогов на доходы;

• Конвенция от 08.04.2003 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Ботсвана об избежании двойного налогообложения и предотвращении

уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы;

• Конвенция от 22.12.2003 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Боливарианской Республики Венесуэла об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал;

• Конвенция от 22.12.2004 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Федеративной Республики Бразилия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы;

• Соглашение от 07.06.2004 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Мексиканских соединенных штатов об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы;

• Конвенция от 10.03.2006 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Алжирской народной демократической Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество;

• Конвенция от 11.02.2007 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Саудовская Аравия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал.

Объектами регулирования в указанных соглашениях выступают различные налоги, установленные законодательством стран-участниц соглашений (табл. 10). Соглашение от 29.05.1996 г. между Российской федерацией и Федеративной Республикой Германией «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество», в частности, затрагивает регулирование целого ряда налогов.

Таблица 10 – Налоги, на которые распространяются нормы международных соглашений [35]

Соглашение	Страны-участницы	Объекты механизма устранения двойного налогообложения зарубежного государства[1]
1	2	3
Конвенция от 17.11.1995	Российская Федерация, Чешская Республика	подоходный налог с физических лиц; налог на доход юридических лиц; налог на недвижимое имущество
Соглашение от 29.05.1996	Российская Федерация, Федеративная Республика Германией	подоходный налог; налог с корпораций; налог на имущество; промысловый налог и налоговая надбавка в поддержку солидарности
Соглашение от 17.09.2000	Российская Федерация, Сирийская Арабская Республика	налог на доходы, полученные от коммерческой, промышленной и некоммерческой (свободные профес-

1	2	3
		сии) деятельности; подоходный налог на заработную плату и жалованье; подоходный налог с нерезидентов; налог с доходов, получаемых от использования движимого имущества; дополнительные налоги, взимаемые в виде процентов от вышеупомянутых налогов или в любой другой форме или по любой другой ставке
Соглашение от 09.09.2002	Российская Федерация, Республика Сингапур	подоходный налог
Конвенция от 08.04.2003	Российская Федерация, Республика Ботсвана	подоходный налог, включая налог на прирост стоимости имущества
Конвенция от 22.12.2003	Российская Федерация, Боливарианская Республика Венесуэла	налог на доходы и активы
Соглашение от 07.06.2004	Российская Федерация, Мексиканские Соединенные Штаты	подоходный налог
Конвенция от 22.12.2004	Российская Федерация, Федеративная Республика Бразилия	федеральный налог на доход
Конвенция от 10.03.2006	Российская Федерация, Алжирская народная демократическая Республика	налог на общий доход; налог на прибыль компаний; налог на профессиональную деятельность; налог на имущество; выплаты и налог на результаты деятельности по разведке, поиску, разработке и транспортировке по трубопроводам углеводородов и соответствующие дополнительные сборы
Конвенция от 11.02.2007	Российская Федерация, Королевство Саудовская Аравия	Закат; подоходный налог, включая налог на инвестиции в природный газ

Данное соглашение применяется к налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц, налогу на

имущество организаций и имущество физических лиц, предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации, а также к подоходному налогу, налогу с корпораций, налогу на имущество, промысловому налогу, налоговой надбавке в поддержку солидарности, установленных на территории ФРГ. В соответствии со ст. 5 Соглашения, постоянным представительством является место управления деятельностью, отделение, контора, фабрика, мастерская, рудник, нефтяная, газовая скважины, карьеры или другие места добычи полезных ископаемых. Если продолжительность строительства превышает 12 месяцев, строительная площадка или монтажный объект признаются постоянным представительством.

Налогообложение доходов от недвижимого имущества осуществляются на территории того государства, где находится имущество. Если организация одного из государств имеет постоянное представительство на территории другого государства, то прибыль представительства может облагаться налогом на прибыль по месту его нахождения. Дивиденды, выплачиваемые организацией одного государства резиденту другого государства, подлежат налогообложению в государстве организации, выплачивающей дивиденды. Налог при этом не должен превышать (ст. 1 ˚Соглашения):

• пяти процентов валовой суммы дивидендов (это условие распространяется на случаи, когда получающая их организация располагает не менее, чем 10 % уставного капитала компании, и доля участия эквивалентна 80.000 евро или аналогичной сумме в рублях);

• пятнадцати процентов от валовой суммы дивидендов во всех остальных случаях.

Проценты по долговым обязательствам, получаемые резидентом одного из государств, облагаются налогом на прибыль в государстве получателя таких доходов. Налогообложение недвижимого имущества осуществляется на территории того государства, где оно размещается.

В целом, устранение двойного налогообложения заключается в том, что сумма налога, уплачиваемого организацией в соответствии с законодательством Германии, вычитается из сумм налога, исчисленного по нормам российского законодательства, и наоборот. Соглашения, закрепляющие такие возможности для юридических и физических лиц стран-участниц, позволяют сбалансировать налоговую нагрузку при ведении деятельности или получении доходов в пределах своей страны и за рубежом, определить компетенцию налоговых органов взаимодействующих государств.

Одним из инструментов урегулирования совместных вопросов стран, вступающих в соглашения, является меморандум. Распоряжением Правительства Российской Федерации от 10.10.2011 № 1772-р утверждено подписание Меморандума между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики о сотрудничестве в области модернизации экономики. Стороны обязуются способствовать реализации проектов в сфере энергосбережения, альтернативной энергетики, машиностроения, био– и нанотехнологий и т. д. Результатом действий должно стать развитие бизнес-сотрудничества, укрепление промышленного потенциала обеих стран. Таким образом, создание нормативной базы, обеспечивающей регулирование различных аспектов взаимодействия стран-партнеров (налогообложение, промышленная политика, развитие коммерции) должно стать надежной основой для улучшения результатов внешнеэкономической деятельности каждого из государств и развития международной предпринимательской среды.

2.5. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности в условиях развития единых таможенных зон и территорий

Анализ статистических данных в сфере внешнеэкономической деятельности Российской Федерации позволяет определить основные характеристики ее современного состояния и направления перспективного развития. В тексте использованы данные и материалы Федеральной службы государственной статистики, Федеральной таможенной и налоговой служб.

В январе-июле 2014 г. общий объем экспорта из России составил 301,906 млрд. долл. США, объем импорта – 169,195 млрд. долл. США. При этом доля внешнеторгового оборота стран ЕС достигла 49,3 %, стран АТЭС – 26,3 %, стран СНГ – 12,7 %, стран ЕврАзЭс – 6,9 %, стран Таможенного союза – 6,6 %. Наибольший удельный вес в обороте среди отдельно взятых стран занимает Китай – 11 %. Следует также выделить такие страны-партнеры, как США, Нидерланды, Германия, Италия, Турция, Япония. В структуре импорта из стран дальнего зарубежья преобладает продукция машиностроения – 48,1 %. На долю продукции химической промышленности приходится 17,6 %, продовольственные товары и сырье занимают 12 %, текстильные изделия и обувь – 8 %. Всего же в августе 2014 г. из стран дальнего зарубежья было ввезено продукции на 20,478 млрд. долл. США. За период январь-август 2014 г. было импортировано товаров на сумму 170,176 млрд. долл. США. По сравнению с аналогичным периодом 2013 г. сокращение импорта по всем видам товаров произошло только в группе товаров машиностроения. Общий же объем импорта в Россию в стоимостном выражении за восемь месяцев 2014 г. сократился на 4,4 %.

В товарной структуре экспорта важнейших товаров преобладают ресурсно-сырьевые виды продукции (рис. 8). Товарная структура импорта представлена на рис. 9.

В товарной структуре импорта важнейших товаров преобладают продовольственные товары (мясо свежее – 1,3 %, рыба свежая – 0,68 %, напитки алкогольные – 0,92 %, масло сливочное – 0,29 %, цитрусовые – 0,5 % и др.) и нефтепродукты – 0,73 %. На долю импорта таких товаров из стран дальнего

зарубежья приходится 88,5 %, на долю импорта из стран СНГ – 11,5 %.

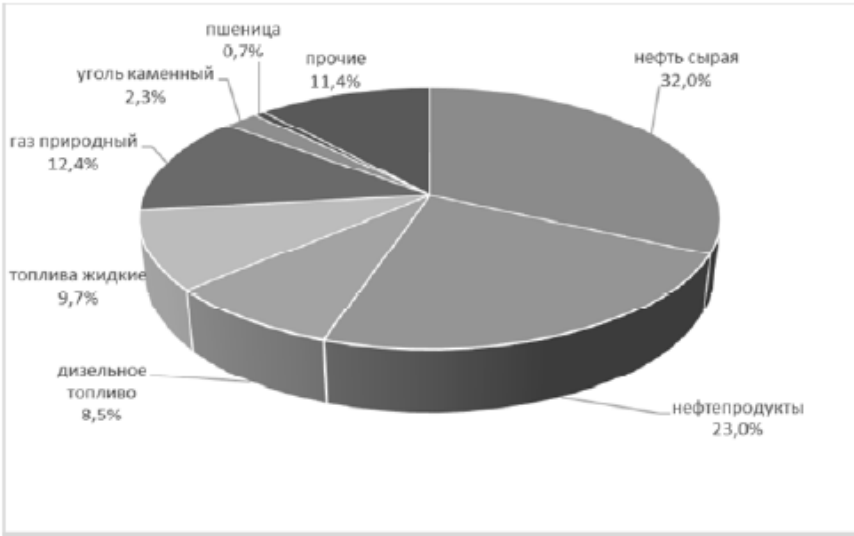

Рис. 8. Товарная структура экспорта важнейших товаров из России в январе-июле 2014 г.

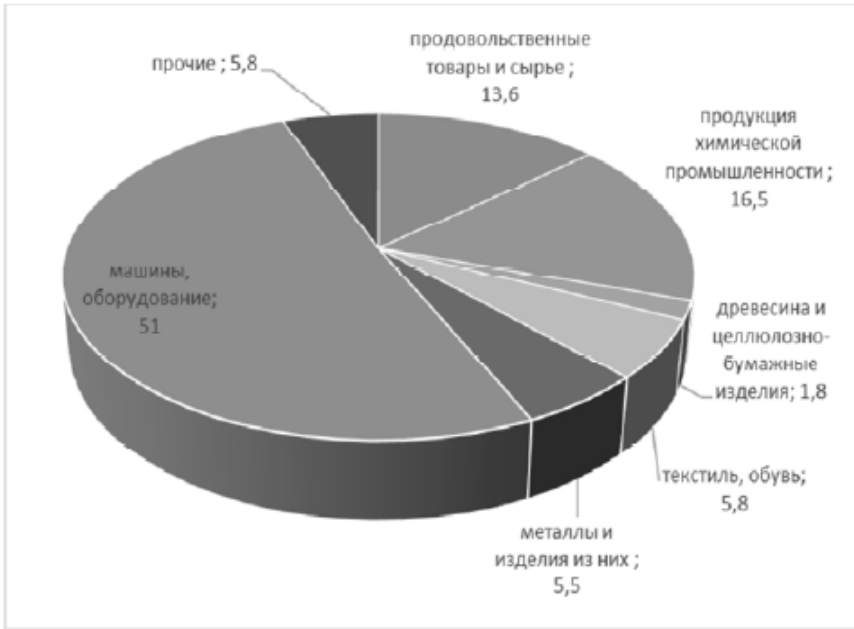

Рис. 9. Товарная структура импорта в Россию в январе-июле 2014 г.

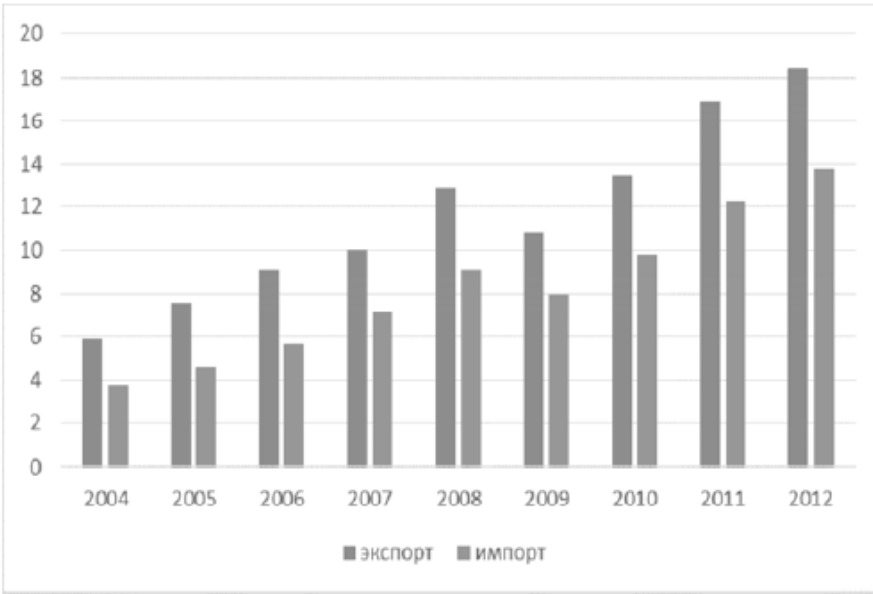

Рис. 10. Динамика экспорта и импорта в Российской Федерации, трлн. руб.

Из диаграммы видно, что наметилась достаточно устойчивая тенденция постоянного роста импорта, обгоняющего рост экспорта. Если экспорт в 2012 г. превысил показатель 2004 г. в 3,1 раза, то импорт достиг превышения в 3,6 раза.

Из стран СНГ наибольшие обороты Россия имеет с Беларусью, Украиной и Казахстаном (табл. 11). Снижение доли каждой страны в обороте произошло в первом полугодии 2014 г. на фоне снижения удельного веса стран СНГ в общем внешнеторговом обороте страны по сравнению с первым полугодием 2013 г.

Таким образом, внешнеэкономическая деятельность Российской Федерации характеризуется:

1) сохраняющимся на протяжении длительного периода положительного сальдо торгового баланса, включая оборот инновационных товаров, работ, услуг. Однако, относительно базового периода (2000–2004 гг.) рост импорта происходит быстрее;

2) превышение оборота со странами дальнего зарубежья над оборотом со странами ближнего зарубежья;

3) преобладание в структуре российского экспорта топливно-энергетических товаров, металлов и изделий из них;

4) преобладание в структуре импорта в Российскую Федерацию машин, оборудования, продовольственных товаров;

5) развитие интеграционных процессов на пространстве ЕврАзЭс на принципах единства нормативного и экономического

регулирования.

Таблица 11 – Внешнеторговый оборот России со странами СНГ[36]

	Январь-июль 2014 г.			Январь-июль 2013 г.		
	млн. долл. США	В % к		млн. долл. США	В % к	
		январю-июлю 2013 г.	итогу		январю-июлю 2013 г.	итогу
Внешнеторговый оборот	**471101**	**99,0**	**100**	**476090**	**100,0**	**100**
в т.ч.						
страны дальнего зарубежья	*411217*	*99,6*	*87,3*	*412914*	*101,5*	*86,7*
государства-участники СНГ	*59884*	*94,8*	*12,7*	*63176*	*91,1*	*13,3*
страны ЕврАзЭС	*32719*	*92,8*	*6,9*	*35267*	*95,5*	*7,4*
из них:						
государства-члены Таможенного союза	31139	92,7	6,6	33580	94,4	7,1
в том числе:						
Беларусь	18749	92,1	4,0	20359	91,0	4,3
Казахстан	12390	93,7	2,6	13221	100,0	2,8
Киргизия	1046	83,3	0,2	1256	136,0	0,3
Таджикистан	533	123,7	0,1	431	104,2	0,1
Украина	20277	95,0	4,3	21354	82,5	4,5

Одной из главных тенденций в сфере международных экономических отношений Российской Федерации, как было отмечено неоднократно ранее, выступает интеграция страны в различные объединения, союзы, создание единых таможенных зон, регулируемых специальным законодательством. Таможенный союз, послуживший базой для формирования Евразийского экономического союза, изначально включал в свой состав Российскую Федерацию, Республику Беларусь, Республику Казахстан. Договором от 6 октября 2007 г. о создании Таможенного союза установлены задачи его деятельности, порядок регулирования экспортно-импортных операций стран-участников, а датой начала его функционирования является 01.01.2010 г. Формирование Таможенного союза в такой форме предусматривает создание единой таможенной территории, в пределах которой не применяются таможенные пошлины и ограничения экономического характера, за исключением специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер. В рамках Таможенного союза применяется единый таможенный тариф и другие единые меры регулирования торговли товарами с третьими странами. Был разработан ряд совместных соглашений, определяющих принципы и порядок

регулирования внешнеэкономической деятельности трех стран:

• Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 24.03.2005 "Об основах гармонизации технических регламентов государств – членов Евразийского экономического сообщества";

• Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 "О едином таможенно-тарифном регулировании";

• Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 "Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза";

• Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 "О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе";

• Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 "О единых мерах нетарифного регулирования в отношении третьих стран";

• Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 "О единых правилах определения страны происхождения товаров";

• Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 "О вывозных таможенных пошлинах в отношении третьих стран";

• Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 "О ведении таможенной статистики внешней и взаимной торговли товарами таможенного союза";

• Протокол от 11.12.2009 г. «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе»;

• "Перечень товаров, происходящих и ввозимых из развивающихся и наименее развитых стран, при ввозе которых предоставляются тарифные

преференции" (утв. Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 27.11.2009 N 18, Решением Комиссии Таможенного союза от 27.11.2009 N 130);

• Решение Комиссии Таможенного Союза ЕврАзЭС от 27.01.2010 г. № 169 «О предоставлении тарифных льгот по уплате

ввозных таможенных пошлин хозяйствующим субъектам, осуществляющим производство моторных транспортных средств»;

• "Перечень товаров, происходящих и ввозимых из развивающихся и наименее развитых стран, при ввозе которых предоставляются тарифные преференции" (утв. Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 27.11.2009 N 18, Решением Комиссии Таможенного союза от 27.11.2009 N 130).

Отдельные из указанных документов (около 70 документов и соглашений утратят силу) прекратят свое действие с вступлением в силу договора о создании Евразийского экономического союза, который станет новой международной организацией с правосубъектным статусом[37]. В новых условиях будет применяться единый таможенный тариф и единая Товарная номенклатура Евразийского экономического союза, применяться принципы гармонизации интересов стран, экономической политики и законодательства. В состав органов управления объединением входит также Суд Евразийского экономического союза. Финансовой основой деятельности Союза будет бюджет, сформированный за счет взносов стран-участниц в российских рублях. Комиссия по вопросам таможенно-тарифного регулирования – орган, уполномоченный на установление ставок таможенных пошлин, льгот и преференций, ведение Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Союза. Отметим, что базовый инструментарий регулирования внешнеэкономической деятельности, применяемый на территории Таможенного союза, практически полностью сохранится и в рамках Евразийского экономического союза.

Страна-экспортер, включенная в Таможенный союз, применяет ставку 0 % и освобождается от уплаты акцизов. При импорте исчисление косвенных налогов производится налоговыми органами страны-импортера по ставкам, не превышающим ставки косвенных налогов в отношении товаров внутреннего производства. В Соглашении между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 г. «О вывозных таможенных пошлинах в отношении третьих стран» указано, что в случаях вывоза товаров в страны, не являющиеся членами союза, применяются вывозные таможенные пошлины, ставки которых утверждаются Комиссией таможенного союза. При этом участники союза должны стремиться к унификации перечня товаров и ставок вывозных таможенных пошлин.

Под единым таможенным тарифом понимается свод ставок ввозных пошлин, применяемых к товарам, ввозимым на единую таможенную территорию из третьих стран, систематизированным

в соответствии с Единой товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности. В отношении ввозимых на территорию Таможенного союза товаров могут устанавливаться тарифные льготы, например, при ввозе товаров под таможенным контролем, в рамках международного сотрудничества стран-членов таможенного союза в области исследования и использования космического пространства и др. Комиссия Таможенного союза определяет также перечень стран-пользователей единой системы тарифных преференций в целях содействия экономическому росту развивающихся стран.

Наднациональным органом управления деятельностью Таможенного союза была признана Комиссия Таможенного Союза, на которую возложены функции по изменению ставок ввозных таможенных пошлин; ведению товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности; установлению тарифных льгот и тарифных квот; определению системы тарифных преференций; введению нетарифных мер регулирования.

Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 27.11.2009 г. № 18, Решением Комиссии Таможенного Союза ЕврАзЭС от 27.11.2009 г. № 130 установлен перечень товаров, в отношении которых государствами-участниками Таможенного союза применяются пониженные ставки таможенного тарифа. К таким товарам отнесены мясо, рыба, молочные продукты, рис; руды, зола, каучук; шелк и др. (если они ввезены из развивающихся стран и наименее развитых стран).

На территории Таможенного союза возможно установление адресных преференций. Примером может послужить Решение Комиссии Таможенного Союза ЕврАзЭС от 27.01.2010 г. № 169[38], включающее перечень следующих хозяйствующих субъектов: СП ЗАО «ЮНИСОН» (поселок Обчак, Минская область), ОАО «Азия Авто» (автосборочный завод в г. Усть-Каменогорск), ОАО «ИжАвто» (г. Ижевск), ОАО «СОЛЛЕРС-Набережные Челны» (г. Набережные Челны), ОАО «Автофрамос» (г. Москва), ООО "Автомобильный завод «ГАЗ» (г. Нижний Новгород), ОАО «Джи Эм – АВТОВАЗ» (г. Тольятти), ООО «Фольксваген Груп Рус» (г. Калуга), ООО «Дженерал Моторз Авто» (г. Санкт-Петербург), ООО «Ниссан Мотор Рус» (пос. Каменка Ленинградской области), ООО «Северстальавто-ЕЛАБУГА» (г. Елабуга, Республика Татарстан), ООО «Тойота Мотор Мануфэкчуринг Россия» (пос. Шушары Ленинградской области), ОАО «АвтоВАЗ» (г. Тольятти) и др. Указанные хозяйствующие субъекты были освобождены от уплаты ввозных таможенных пошлин.

В ходе рабочей встречи членов Комиссии Таможенного Союза, прошедшей 25.03.2010 г., было принято решение о

создании экспертной группы «Валютное регулирование и валютный контроль», подготовке международного соглашения по вопросам движения денежных средств и инструментов через границу таможенного союза. Цель создания единого экономического пространства состоит в том, что в его пределах не должно быть ограничений на перемещение не только товаров, но и капитала, рабочей силы.

Налоговое законодательство в части норм, регулирующих налогообложение внешнеэкономической деятельности, не статично, оно претерпевает изменения в связи с развитием экономических отношений. С 01.07.2014 обязанность по уплате авансового платежа по акцизам возлагается на производителей алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, если при производстве использован этиловый спирт-сырец, ввозимый с территории стран-членов Таможенного союза. До введения этой нормы аванс необходимо было уплачивать только в том случае, когда в качестве сырья применялась продукция, произведенная на территории России. День, когда ввезенный спирт-сырец приходуется покупателем в учете, признается датой его ввоза в Российскую Федерацию (абз. 4 п. 8 ст. 194 НК РФ). Авансовый платеж необходимо рассчитать на основе ввозимого объема спирта-сырца и ставки акциза. Однако, на практике фактически ввезенный объем сырья может отличаться от ранее заявленного. В этом случае (п. 21 ст. 204 НК РФ) покупатель должен представить в налоговую инспекцию документы, подтверждающие объем ввезенного спирта-сырца; заявление об аннулировании первого извещения; уточненную налоговую декларацию, где показана скорректированная сумма налога; новое извещение об уплате налога; экземпляр первичного извещения. Если фактический объем сырья больше заявленного ранее, покупатель должен доплатить сумму акциза. В обратном случае он может претендовать на зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога.

Федеральный закон от 02.11.2013 № 306-ФЗ внес ряд уточнений в налогообложение доходов иностранных организаций от источников в Российской Федерации. В частности, налогом на прибыль облагаются доходы, полученные при реализации инвестиционных паев закрытых ПИФов (если они являются фондами недвижимости, рентными фондами). При определении налоговой базы по налогу на прибыль, включающей такие доходы, а также при получении доходов от реализации недвижимости на территории Российской Федерации, акций российских организаций (если более 50 % их активов – это недвижимость на территории Российской Федерации) доходы

могут быть уменьшены на сумму расходов по ст. 268 НК РФ (например, на остаточную стоимость реализованного имущества) и ст. 280 НК РФ (расходы при осуществлении операций с ценными бумагами).

Правительственная комиссия по экономическому развитию и интеграции[39] предпринимает ряд мер по регулированию внешнеэкономической деятельности России в условиях вступления в ВТО. Принятое Постановление Правительства Российской Федерации от 25.07.2014 № 705 снижает ставки вывозных таможенных пошлин по совокупности товаров, объединяющих 210 подсубпозиций Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Таможенного союза. В перечень товаров вошли морепродукты, древесина и изделия из нее, отходы и лом черных металлов и т. д. В целом же, комиссия создана в целях содействия защите внутреннего рынка в случаях дискриминационных действий со стороны других стран, развития экономической интеграции России с зарубежными странами, обеспечения членства в ВТО и ОЭСР, выработки мер нетарифного регулирования ВЭД.

Направления налоговой политики на 2015–2017 гг. предусматривают введение статуса налогового резидента для юридических лиц[40]. С точки зрения органов власти, это позволит создать более определенную основу для ведения внешнеэкономической деятельности как российскими компаниями, так и иностранными. Планируется также введение механизма наблюдения за доходами контролируемых иностранных компаний. Это потребует введения понятия «иностранная контролируемая компания», обязанностей для налоговых резидентов Российской Федерации представлять в налоговые инспекции информацию об участии в иностранной организации, получении части ее прибыли. Позитивной мерой в борьбе с уклонением от налогообложения для Российской Федерации является перспектива присоединения к Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам, межправительственным соглашениям об обмене налоговой информацией с офшорными территориями. Благодаря включению России в процесс международного налогового контроля появится возможность проводить совместно с иностранными органами налогового контроля проверки предпринимательской деятельности организаций. В более глубокой проработке нуждаются вопросы взыскания недоимок при налогообложении доходов иностранных организаций, не имеющих постоянного представительства в России, но получающих доходы на ее территории. Повышение конкурентоспособности российской

экономики с точки зрения условий налогообложения для ведения бизнеса необходимо достигать с помощью сокращения затрат времени на подготовку налоговой отчетности, улучшения информационного обмена между органами контроля и налогоплательщиками, развития института налогового консультирования и введения в действие законодательных норм регулирования его деятельности. В свете создания Евразийского экономического союза (ЕАЭС) будет осуществляться переход к единым нормам налогообложения доходов работающих по трудовым договорам граждан государств-членов ЕАЭС.

Одной из составляющих компонент конкурентной политики Российской Федерации[41] является налоговая политика, которая должна способствовать формированию статуса государства как инвестиционнопривлекательного партнера в системе международных экономических отношений. Показатель налогового бремени играет значительную роль при выборе страны – партнера во внешнеэкономической деятельности. В настоящее время Россия по уровню налогового бремени (без учета издержек на налоговое администрирование) сопоставима с европейскими странами. Вместе с тем, затраты на налоговое администрирование повышают общую налоговую нагрузку каждого налогоплательщика, что создает предпосылки для нелегального ее снижения и т. д. В связи с этим можно рассмотреть ряд рекомендаций по совершенствованию налоговой системы в целях стимулирования внешнеэкономической деятельности:

• облегчение налогового бремени с учетом задач бюджетной политики;

• упрощение процедуры представления налоговой отчетности организациями;

• применение различных форм поощрения организаций, применяющих технологии энергосбережения и использующих экологически безопасные технологии;

• сокращение сроков возмещения НДС для организаций, регулярно исполняющих обязанности налогоплательщика.

Оценки уровня налогового бремени на российскую экономику по данным за 2012 г. отражают ее сопоставимость с аналогичным показателем в европейских странах. По методике ОЭСР налоговое бремя России достигало 34,99 %, в соответствии с подходом МВФ – 37,03 %. Однако, без учета нефтегазового сектора этот показатель не достигает 25 %[42]. В налоговой политике на среднесрочную перспективу не предусмотрен рост налогового бремени. Планируется также контролировать выпадающие налоговые доходы, возникающие в связи с предоставленными

налоговыми льготами.

В целом, направления налоговой политики, применение методов тарифного и нетарифного регулирования должны способствовать повышению конкурентоспособности продукции отечественных производителей на внутреннем и внешнем рынках, инвестиционной привлекательности организаций и отраслей, интеграции Российской Федерации в мировое экономическое пространство.

Заключение

В качестве послесловия к изданию отметим следующее. Представленное учебное пособие «Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности и интеграционная политика» дает возможность Вам, уважаемые читатели, ознакомиться со спецификой налогообложения организаций, осуществляющих перемещение товаров через таможенную границу интеграционного объединения, членом которого является Российской Федерации, применением различных методов регулирования международной предпринимательской деятельности, ролью налоговых и таможенных платежей в процессе формирования федерального бюджета. Непосредственное участие во внешнеэкономических операциях принимают хозяйствующие субъекты, государственные служащие, которые должны владеть теоретическими, нормативными положениями налогообложения и таможенного контроля внешнеэкономической деятельности, методиками определения таможенной стоимости товаров, расчета таможенных платежей, включая таможенные пошлины, налоги и сборы. В целях систематизации указанных вопросов и разработано данное пособие, которое будет полезно для изучения как лицами, получающими профильное образование, так и специалистами-практиками в сфере внешнеэкономической деятельности.

Учебное пособие подготовлено в соответствии с планом изучения дисциплины «Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности и интеграционная политика», которая является дисциплиной по выбору в учебных планах. Издание также представляет интерес для ряда экономических специальностей. Ознакомление с материалами пособия позволит углубить знания и закрепить навыки по определению налоговой базы и сумм налога на добавленную стоимость, акцизов участниками внешнеэкономической деятельности; применения норм, связанных с таможенным оформлением товаров, помещением товаров под предусмотренные таможенные процедуры, изменением сроков уплаты таможенных пошлин, налогов, обеспечением уплаты налогов и сборов, взысканием и возвратом таможенных платежей. Данное пособие отличает то, что наряду с вопросами налогового регулирования внешнеэкономической деятельности рассмотрены весьма важные вопросы таможенного регулирования, оказания государственной финансовой поддержки при проведении экспортно-импортных операций, применения соглашений об

избежании двойного налогообложения в международной практике, участия Российской Федерации в создании единых таможенных зон, ее сотрудничества с международными экономическими организациями. Это позволило обеспечить комплексный подход при изложении ключевых проблем налогообложения участников внешнеэкономической деятельности и связанных с ними аспектов общегосударственной финансовой политики и таможенного контроля.

Библиографический список

Учебные пособия

1. Алексеев И.С. Внешнеэкономическая деятельность. – М.: Дашков и Ко, 2010. – 303 с.
2. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение: учеб. пособие. – М.: Магистр, 2009. – 575 с.
3. Блау С.Л., Романова Ю.А. Страхование внешнеэкономической деятельности: учебное пособие. – М.: Дашков и Ко, 2014. – 175 с.
4. Боровикова Е.В. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности: учебно-методический комплекс. – М.: Московский городской университет управления Правительства Москвы, 2007. – 97 с.
5. Вардомский Л. Б. Внешнеэкономическая деятельность регионов России: учебное пособие. – М.: КноРус, 2009. – 441 с.
6. Внешнеэкономическая деятельность предприятия: учебник / Под ред. Л.Е. Стровского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 799 с.
7. Воронкова О.Н. Внешнеэкономическая деятельность: организация и управление: учебное пособие. – М.: Экономистъ, 2008. – 624 с.
8. Воронкова О.Н., Пузакова Е.П. Внешнеэкономическая деятельность: организация и управление: учеб. пособие. – М.: Экономистъ, 2005. – 495 с.
9. Гварлиана Т.Е. Налогообложение и таможенно-тарифное регулирование внешнеэкономической деятельности: учебно-методическое пособие. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 287 с.
10. Гурова С. Ю. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности: курс лекций. – Чебоксары: ЧКИ РУК, 2009. – 87 с.
11. Зайков В.П. Налогообложение внешнеэкономической деятельности: учебное пособие. – Краснодар: Краснодарский ЦНТИ, 2009. – 163 с.
12. Ионова А.Ф. и др. Учет, налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности организации: учебное пособие. – М.: ЮНИТИ, 2012. – 415 с.
13. Ионова А.Ф., Тарасова Н.А. Учет, налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности организации: учебное пособие. – М.: ЮНИТИ, 2007 – 398 с.
14. Козлов М.В. Учет и контроль внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие. – М.: Моск. ун-т МВД России, 2004. –

245 с.

15. Кувяткина Н. Н., Леонов П. Ю. Бухгалтерский учет и аудит внешнеэкономической деятельности: учебное пособие. – М.: НИЯУ МИФИ, 2012. – 88 с.

16. Маховикова Г.А. Внешнеэкономическая деятельность: учебное пособие. – М.: Эксмо, 2009. – 317 с.

17. Орлова Е.Н. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности: учебное пособие. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2009. -149 с.

18. Погорлецкий А.И. Налоговое планирование внешнеэкономической деятельности: учеб. пособие. – СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2006. -320 с.

19. Прокушев Е.Ф., Костин А.А. Внешнеэкономическая деятельность: учебник для бакалавров. – М.: Дашков и Ко, 2012. – 527 с.

20. Свинухов В.Г., Оканова Т.Н. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности: учебник. – М.: Магистр, 2008. – 446 с.

21. Сысоева Г.Ф., Малецкая И.П. Анализ, учет и налогообложение внешнеэкономической деятельности организаций: учебное пособие. – СПб.:, 2007. – 156 с.

22. Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: учебник. – М.: Дашков и Ко, 2009. – 176 с.

23. Халина В.А. Налог на добавленную стоимость в механизме государственного регулирования внешнеэкономической деятельности. – Владикавказ: Мавр, 2007. – 116 с.

24. Черенков В.И. Внешнеэкономическая деятельность: основные операции: учебное пособие. – Ростов н/Д: Феникс, 2007. – 541 с.

25. Шепелева П.М. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности: учебно-методический комплекс. – М.: ЕАОИ, 2009. -166 с.

26. Шувалова Е.Б., Шепелева П.М. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности: учебное пособие. – М.: Дашков и Ко, 2012. – 131 с.

Публикации в периодических изданиях

27. Аненкова А.В., Самсонова Е.К., Федорова О.А. Оценка внешнеэкономического потенциала регионального хозяйства: теоретикометодические подходы // Региональная экономика: теория и практика -2008. – № 17 (74)

28. Атремьев А.А. Как определить объект обложения таможенными платежами // Налоговая политика и практика. – 2010. – № 2

29. Гафарова В.Р. Проценты за несвоевременный возврат НДС из бюджета // Налоговый вестник – 2010. – № 1

30. Демин Г.А. К вопросу о разработке концепции развития внешнеэкономической деятельности региона // Региональная экономика: теория и практика – 2010. – № 4 (139)

31. Дубовик С. Контролируемые иностранные компании: цели, исключения и налоговый контроль // Налоговый вестник – 2014. – № 4

32. Евстратова И. Когда валютный заем становится рублевым? // Налоговый вестник – 2014. – № 4

33. Зверев А.В. О системе поддержки национального экспорта Германии // Финансовая аналитика: проблемы и решения – 2009. – № 8(20)

34. Лебединская Т.Г. Налогообложение недвижимости: опыт стран ОЭСР и перспективы России // Налоговая политика и практика. – 2010. -№ 1

35. Мамбеталиева А.Н. Правовые основы косвенного налогообложения в таможенном союзе // Налоговая политика и практика. – 2010. – № 3

36. Нестеренко А.А. Налоговые проверки представительств иностранных организаций // Налоговый вестник – 2009. – № 12

37. Никитина В.Ю. Новшества в типовом соглашении против двойного налогообложения // Налоговый вестник – 2009. – № 12

38. Николаев Н.В. Методологические проблемы международного налогового планирования в условиях внешнеэкономической деятельности предприятий // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2008. – № 4(4)

39. Носов С.Н., Плеханова В.В. НДС и международные грузовые авиаперевозки // Налоговый вестник – 2009. – № 12

40. Носов С.Н., Плеханова В.В. НДС и международные грузовые авиаперевозки: споры продолжаются // Налоговый вестник – 2010. – № 2

41. Островская А.З. Налоговые нюансы при импорте // Налоговый вестник – 2009. – № 12

42. Павлов К.В. Роль различных типов свободных экономических зон в развитии мировой экономики // Региональная экономика: теория и практика. – 2006. – № 9 (36)

43. Уварова А.Я. Оценка внешнеэкономической деятельности регионов России и пути ее активизации // Региональная экономика: теория и практика – 2007. – № 11(50)

44. Хейфец Б.А. Антиофшорное наступление мирового

сообщества и российская политика // Финансы – 2010. – № 2

45. Черник Д.Г. Грамотная налоговая политика – стимул и поддержка для бизнеса // Налоговый вестник – 2010. – № 1

Ресурсы Internet

46. www.customs.ru – официальный сайт Федеральной таможенной службы

47. www.economy.gov.ru – официальный сайт Министерства экономического развития Российской Федерации

48. www.government.ru – официальный сайт Правительства Российской Федерации

49. www.kremlin.ru – официальный сайт Президента Российской Федерации

50. www.minfin.ru – официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации

51. www.nalog.ru – официальный сайт Федеральной налоговой службы

52. www.tpprf.ru – официальный сайт Торгово-промышленной палаты Российской Федерации

Приложение 1

Перечень иностранных государств, экспорту промышленной продукции в которые в 2008–2010 годах оказывается государственная гарантийная поддержка с учетом предельных ежегодных объемов гарантирования

Приложение 2

Налоговые ставки акцизов по отдельным подакцизным товарам

notes

Примечания

1

Федеральный закон от 18.07.1999 г. № 183-ФЗ «Об экспортном контроле»

2

Федерального закона от 08.12.2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности»

3

Постановление Правительства Российской Федерации от 05.06.2008 г. № 437 «О Министерстве экономического развития Российской Федерации»

4

Постановление Правительства Российской Федерации от 16.09.2013 г. № 809 «О Федеральной таможенной службе»

5

Указ Президента Российской Федерации от 11.05.2006 г. № 473 «Вопросы Федеральной таможенной службы»

http://www.customs.ru

7

Постановление Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении положения о Федеральной налоговой службе»

8

Положение о Федеральной службе по техническому и экспортному контролю России, утв. Указом Президента Российской Федерации от 16.08.2004 г. № 1085

http://adr.tpprf.ru

http://www.evrazes.com; http://www.eurasiancommission.org

11

Федеральный закон от 21 июля 2012 года № 126-ФЗ «О ратификации Протокола о присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15 апреля 1994 г.»

http://www.wto.ru

13

Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество»

14

«Список международных договоров об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и другими государствами, действующих по состоянию на 01.01.2013»

15

Указ Президента Российской Федерации от 06.09.2008 г. № 1315 «О некоторых вопросах государственного управления в области международного сотрудничества»

16

Постановление Правительства РФ от 01.11.2008 № 803 «Об утверждении Правил предоставления государственных гарантий Российской Федерации в иностранной валюте для оказания государственной поддержки экспорта промышленной продукции (товаров, работ, услуг)»

17

Федеральный закон от 02.12.2013 № 349-ФЗ «О федеральном бюджете на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов»

18

Федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»

19

Постановление Правительства Российской Федерации от 27.04.2001 г. № 322 «Об утверждении положения о проведении экспертизы и контроля за вывозом культурных ценностей»

20

Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 16.07.2012 № 54 «Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза Единого таможенного тарифа Евразийского экономического союза»

21

Составлено на основании норм Федерального закона от 08.12.2003 г. № 165-ФЗ «О специальных защитных, антидемпинговых, компенсационных мерах при импорте товаров»

http://www.gks.ru

23

Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза»

24

Постановление Правительства Российской Федерации от 06 марта 2012 г. № 191 «Об утверждении правил определения таможенной стоимости товаров, вывозимых из Российской Федерации»

25

«Соглашение об установлении и применении в Таможенном союзе порядка зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие)» (Заключено в г. Санкт-Петербурге 20.05.2010); Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25.01.2008 «О вывозных таможенных пошлинах в отношении третьих стран»

26

Федеральный закон от 27.11.2010 № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации»

27

Постановлением Правительства Российской Федерации от 28.12.2004 г. № 863 «О ставках таможенных сборов за таможенное оформление»

28

«Соглашение об основаниях, условиях и порядке изменения сроков уплаты таможенных пошлин» (Заключено в г. Санкт-Петербурге 21.05.2010)

29

Приказ Минфина России от 12.11.2013 № 107н «Об утверждении Правил указания информации в реквизитах распоряжений о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации»

30

Решение Комиссии Таможенного союза от 18.06.2010 № 331 «Об утверждении перечня товаров, временно ввозимых с полным условным освобождением от уплаты таможенных пошлин, налогов, а также об условиях такого освобождения, включая его предельные сроки»

31

Решение Комиссии Таможенного союза от 16.07.2010 № 328 «О применении тарифных льгот, полного освобождения от таможенных пошлин, налогов, а также продлении сроков временного ввоза и применении отдельных таможенных процедур при ввозе гражданских пассажирских самолетов»

32

Решение Комиссии Таможенного союза от 20.05.2010 № 329 «О перечне категорий товаров, в отношении которых может быть установлена специальная таможенная процедура, и условий их помещения под такую таможенную процедуру»

33

Аронов А.В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение: учеб. пособие. – М.: Магистр, 2009. – С. 147

http://base.consultant.ru (справочная информация «Действующие двусторонние международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения»)

35

Перечислены налоги, закрепленные в законодательстве иностранных государств

http://www.gks.ru

http://www.eurasiancommission.org/

38

Решение Комиссии Таможенного Союза ЕврАзЭС от 27.01.2010 г. № 169 «О предоставлении тарифных льгот по уплате ввозных таможенных пошлин хозяйствующим субъектам, осуществляющим производство моторных транспортных средств»

http://government.ru

http://minfin.ru

http://government.ru/docs/13979/

http://www.minfin.ru